



FINANSŲ KONTROLĖ IR AUDITAS: TEORIJA IR PRAKTIKA

VADOVĖLIS

MRU
MYKOLO ROMERIO
UNIVERSITETAS

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

FINANSŲ KONTROLĖ IR AUDITAS: TEORIJA IR PRAKTIKA

Vadovėlis

Vilnius, 2015

UDK 336.1/.5(075.8)

Fi217

Recenzavo:

prof. habil. dr. Jonas Mackevičius, Vilniaus universitetas

prof. habil. dr. Stasys Puškorius, Mykolo Romerio universitetas

Atsakingoji redaktorė

doc. dr. Dalia Daujotaitė

Autorių indėlis:

doc. dr. Dalia Daujotaitė – įvadas, II, III, IV,V, X skyriai, išvados

doc. dr. Lukas Giriūnas ir dr. Gintarė Giriūnienė – VI skyrius

prof. dr. Algirdas Miškinis ir doc. dr. Lukas Giriūnas – VII, VIII skyriai

lektorė Dalia Vinauskienė – I, IX skyriai

doc. dr. Danutė Adomavičiūtė – XI skyrius, 1, 2 ir 3 priedai

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros 2014 m. spalio 30 d. posėdyje (protokolo Nr. 1FMK-3) pritarta leidybai.

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų apskaitos pirmosios pakopos ir finansų valdymo antrosios pakopos studijų programos komiteto 2014 m. spalio 30 d. posėdyje (protokolo Nr. 1FMK-3) pritarta leidybai.

Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto tarybos 2014 m. lapkričio 5 d. posėdyje (protokolo Nr. 1EFV-2) pritarta leidybai.

Mykolo Romerio universiteto mokslinių-mokomųjų leidinių aprobavimo leidybai komisijos 2014 m. gruodžio 19 d. posėdyje (protokolo Nr. 2L-2) pritarta leidybai.

Visos knygos leidybos teisės saugomos. Ši knyga arba kuri nors jos dalis negali būti dauginama, taisoma arba kitu būdu platinama be leidėjo sutikimo.

TURINYS

ĮVADAS	9
1. FINANSŲ KONTROLĖS APLINKA IR SISTEMA	12
1.1. Finansų kontrolės samprata	12
1.2. Finansų kontrolės rūšys ir metodai	15
1.3. Viešųjų finansų kontrolė	19
1.3.1. Valstybės kontrolė – specializuota nepriklausoma kontrolės institucija	22
1.3.2. Pajamų surinkimo kontrolė.....	27
1.4. Vidaus kontrolė ir vidaus auditas	33
1.5. Nepriklausomas auditas.....	36
Klausimai diskusijai	38
2. FINANSŲ AUDITO KONCEPCIJOS IR PLĖTROS KRYPTYS	39
2.1. Audito atsiradimo prielaidos	39
2.2. Teoriniai audito sampratos aspektai.....	41
2.3. Auditas, jo tikslai, būtinumas	45
2.4. Audito rūšys ir klasifikavimas	52
2.5. Audito sistema ir jos elementai.....	58
Klausimai diskusijai.....	63
3. FINANSINIO AUDITO REGLAMENTAVIMAS	65
3.1. Tarptautinis audito reglamentavimas.....	65
3.2. Audito reglamentavimas Europos Sąjungoje	73
3.3. Audito reglamentavimas Lietuvoje.....	77
3.3.1. Auditorių veiklos reglamentavimas	79
3.3.2. Audito įmonių veiklos reglamentavimas.....	81
Klausimai diskusijai.....	84
4. AUDITO ĮRODYMAI IR JŲ GAVIMO PROCEDŪROS	85
4.1. Audito įrodymai ir jų ryšys su auditoriaus išvada	85
4.2. Finansinių ataskaitų tvirtinimai.....	87
4.3. Audito įrodymų reikšmė, jų pakankumas, tinkamumas ir patikimumas	90
4.4. Audito įrodymų rinkimo būdai	93
4.5. Audito procedūros	98
Klausimai diskusijai.....	103

5. AUDITO PROCESAS: PLANAVIMAS, REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMAS.	
AUDITO DOKUMENTAVIMAS	104
5.1. Audito užduotis.....	104
5.2. Audito procesas.....	105
5.3. Audito planavimas ir reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas	109
5.4. Bendras audito planas	116
5.5. Audito programa.....	117
5.6. Audito dokumentavimas	118
Klausimai diskusijai.....	122
6. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA.....	123
6.1. Vidaus kontrolės svarba ir reikšmė	123
6.2. Vidaus kontrolės sampratos analizė	124
6.3. Vidaus kontrolės vieta įmonės valdymo struktūroje.....	133
6.4. Vidaus kontrolės elementai	144
6.5. Vidaus kontrolės funkcijos ir jų optimizavimas	153
6.6. Vidaus kontrolės efektyvumas ir jo svarba įmonės veiklos rezultatams.....	162
6.7. Vidaus kontrolės modelių lyginamoji analizė.....	176
Klausimai diskusijai.....	186
7. AUDITO DUOMENŲ ATRANKA IR JOS TAIKYMAS	187
7.1. Audito atrankos reikšmė ir svarba	187
7.1.1. Statistinė audito atranka	190
7.1.2. Nestatistinė audito atranka.....	197
Klausimai savikontrolei.....	224
8. AUDITO RIZIKA IR JOS VERTINIMAS	226
8.1. Audito rizikos reikšmė ir dedamosios	226
8.2. Įgimta rizika ir jos vertinimas.....	228
8.3. Kontrolės rizika ir jos tyrimas.....	233
8.4. Neaptikimo rizika	238
8.5. Audito rizikos įvertinimas	240
Klausimai diskusijai.....	257
9. AUDITORIAUS IŠVADA IR AUDITO ATASKAITA	258
9.1. Auditoriaus išvados struktūra, nuomonių rūšys	258
9.2. Audito ataskaita.....	263
9.3. Užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų ataskaitos.....	264
Klausimai diskusijai.....	268

10. FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS.....	269
10.1. Atsargų auditas	270
10.2. Gautinų sumų auditas.....	278
10.3. Pinigų ir pinigų ekvivalentų auditas	285
10.4. Įsipareigojimų auditas.....	295
10.5. Pajamų ir sąnaudų auditas	299
10.6. Nuosavo kapitalo auditas.....	304
11. VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMO PROCESO	
ANALIZĖ MUITINĖS AUDITO KONTEKSTE.....	309
11.1. Muitinės audito vaidmuo muitinės kontrolės procese	309
11.2. Muitinės auditas: organizacinė struktūra, tikslai ir rūšys	311
11.3. Muitinės audito atlikimo etapai.....	315
11.4. Muitinės audito tikrinamos sritys	319
11.5. Muitinės auditas ir jo vieta audito sistemoje	331
11.6. Verslo įmonių veiklos vertinimas.....	335
11.6.1. Verslo įmonių veiklos vertinimo aktualumas	
muitinių veikloje.....	335
11.6.2. Verslo veiklos vertinimas muitinės audito kontekste	338
11.6.3. Užsienio šalių muitinių administracijų sukurti	
verslo įmonių veiklos vertinimo modeliai.....	347
Klausimai diskusijai	354
IŠVADOS	356
LITERATŪRA	358
PRIEDAI.....	371
1 priedas. Rekomenduojamas muitinės audito modelis	
verslo įmonių veiklai vertinti	371
2 priedas. Muitinės procedūros	372
3 priedas. Muitinės audito tikrinamos veiklos sritys	376

CONTENT

INTRODUCTION.....	9
1. SYSTEM OF FINANCIAL CONTROL.....	12
1.1. Concept of financial control.....	12
1.2. Kinds and methods of financial control	15
1.3. Control of public finance	19
1.3.1. Public control – specialized independent control institution.....	22
1.3.2. Control of income collection	27
1.4. Internal control and internal audit	33
1.5. Independent audit.....	36
Discussion questions	38
2. THE FINANCIAL AUDIT CONCEPTIONS AND DEVELOPMENT TRENDS.....	39
2.1. Assumptions of audit origin.....	39
2.2. Theoretical aspects of audit conception.....	41
2.3. Audit objectives and necessity	45
2.4. Types of audit and classification	52
2.5. Audit system and its elements.....	58
Discussion questions	63
3. REGULATION OF FINANCIAL AUDIT	65
3.1. Audit regulation at the international level.....	65
3.2. Audit regulation at the Europe Union level	73
3.3. Audit regulation in the Lithuania.....	77
3.3.1. Regulation of auditors activities	79
3.3.2. Regulation of audit firms activities	81
Discussion questions	84
4. AUDIT PROCEDURES FOR OBTAINING AUDIT EVIDENCE	85
4.1. Audit evidences and their relationship with auditor's report	85
4.2. Financial statement assertions	87
4.3. Significance of the audit evidence, their adequacy, suitability and reliability.....	90
4.4. Collection techniques of audit evidence.....	93
4.5. Audit procedures for obtaining audit evidence	98
Discussion questions	103

5. AUDIT PROCESS: PLANNING, ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT. AUDIT DOCUMENTATION.....	104
5.1. Audit tasks.....	104
5.2. Audit process.....	105
5.3. Planning the audit and assessing the risks of material misstatement.....	109
5.4. The general audit plan.....	116
5.5. The program of auditing.....	117
5.6. Audit documentation.....	118
Discussion questions.....	122
6. INTERNAL CONTROL SYSTEM.....	123
6.1. Importance of internal control system.....	123
6.2. Analysis of conception of internal control system.....	124
6.3. Internal control and its place in a company's management structure.....	133
6.4. Elements of internal control system.....	144
6.5. Functions of internal control systems and its optimization.....	153
6.6. Efficiency of internal control system and it's importance of company performance.....	162
6.7. Comparative analysis of internal control models.....	176
Discussion questions.....	186
7. AUDIT SAMPLING AND ITS APPLICATION.....	187
7.1. Importance of audit sampling.....	187
7.1.1 Statistical audit sampling.....	190
7.1.2 Nonstatistical audit sampling.....	197
Discussion questions.....	224
8. AUDIT RISK AND ITS EVALUATION.....	226
8.1. Importance and composition of audit risk.....	226
8.2. Evaluation of inherent risk.....	228
8.3. Research of control risk.....	233
8.4. Detection risk.....	238
8.5. Evaluation of audit risk.....	240
Discussion questions.....	257
9. AUDITOR'S REPORT AND REPORT ON AUDIT.....	258
9.1. Structure and kinds of auditor's report.....	258
9.2. Report on audit.....	263
9.3. Assurance service reports.....	245

Discussion questions	269
10. FINANCIAL AUDIT	269
10.1. Audit of stocks	270
10.2. The receivables audit	278
10.3. Cash and cash equivalents audit.....	285
10.4. The liabilities audit	295
10.5. The audit of revenue and expenses.....	299
10.6. The audit of owner`s equity	304
11. ANALYSIS OF BUSINESS ENTERPRISES ACTIVITIES` ASSESSMENT PROCESS IN THE CONTEXT OF THE CUSTOMS AUDIT.....	309
11.1. Customs audit role of the customs control process	309
11.2. Customs audit: organizational structure, objectives and types	311
11.3. Customs audit phases.....	315
11.4. Inspected areas of customs audit.....	319
11.5. Customs audit and place in the audit system.....	331
11.6. Business enterprises activities` assessment.....	335
11.6.1. Relevance of business enterprises activities` assessment in the customs activity	335
11.6.2. Business activities` assessment in the context of customs audit	338
11.6.3. Models of business enterprises activities` assessment created by foreign customs administrations.....	347
Discussion questions	354
CONCLUSIONS.....	356
REFERENCES.....	358
APPENDIXES.....	371
Annex 1. Recommended Model of Customs Audit for Assessment of Business Enterprises` Activities	371
Annex 2. Customs Procedures.....	372
Annex 3. Inspected Areas of Customs Audit	376

IVADAS

Vadovėlyje „Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika“ analizuojami teoriniai ir metodologiniai finansų kontrolės ir audito aspektai. Teoriniai aspektai nusakomi pasitelkiant įvairias socialinių mokslų teorijas (atstovaujamojo ir atstovo, mainų ir kt.). Metodologiniai principai, paremti turinio analize kaip tyrimo strategija, suponuoja tikslinės atrankos, kokybinės ir kiekybinės turinio analizės metodus. Vadovėlyje pateikiama gausi atliktų tyrimų interpretacija, analizuojami konkretūs praktikos pavyzdžiai ir išskiriami tyrimų metu išryškėję prieštaringi aspektai, atveriantys naujas galimybes tolesniems moksliniams tyrimams.

Finansų kontrolė analizuojama kaip daugiadimensis reiškiny, kurios sistemą sudaro skirtingi vidaus ir išorės kontrolės veiksniai, atstovaujantys skirtingoms institucijoms ir turintys skirtingus audituojamus subjektus. Finansų kontrolė turi labai didelę reikšmę tiek siekiant skaidriai valdyti viešuosius ir privačius finansus, tiek stiprinti šalies ekonomiką ir didinti visuomenės gerovę: padeda užtikrinti, kad finansai būtų tvarkomi pagal galiojančius įstatymus ir atitinkamus standartus, kad jie būtų apsaugoti, teisingai apskaitomi ir ekonomiškai, efektyviai bei rezultatyviai naudojami pagal tikslinę paskirtį. Toks užtikrinimas pasiekiamas tik egzistuojant harmoningai finansų išorės ir vidaus kontrolės sistemos, kurios problemos, integralumo aspektai ir tiriami. Šioje sistemoje labai svarbus yra audito vaidmuo.

Auditas kartu su įmonių priežiūra ir valdymu yra esminis finansinio stabilumo veiksnys – juo patvirtinamas įmonių finansinės būklės teisingumas. Šio patvirtinimo siekiama norint sumažinti finansinių ataskaitų informacijos iškraipymo riziką, padidinti vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. <...> Griežtas auditas labai svarbus siekiant atkurti rinkos pasitikėjimą; jis padeda apsaugoti investuotojus ir mažina įmonių kapitalo sąnaudas <...> (Green paper audit policy, 2010).

Vadovėlyje atlikti tyrimai nuosekliai išdėstyti atskiruose skyriuose.

Pirmajame skyriuje nagrinėjama išorės ir vidaus finansų kontrolės sistema, aptariamos finansų kontrolės rūšys ir metodai, nustatomas kontrolės formų ir atitinkamų priemonių, sąlygų bei tikslų (išankstinė, einamoji, paskesnioji kontrolė ir pan.) santykis, analizuojami viešųjų

finansų kontrolės ypatumai, vidaus ir išorės nepriklausomas auditas, pristatomos pagrindinės profesinės etikos normos.

Antrajame skyriuje pristatoma atstovaujamojo ir atstovo teorija, kuria pagrindžiami audito atsiradimo ir jo sampratos teoriniai aspektai, atskleidžiami sudėtingi samdos santykiai ir su tuo susijusi informacijos asimetrijos problema. Taip pat detalai nagrinėjama audito reikšmė, tikslai, būtinumas, audito klasifikavimas ir rūšys, analizuojami įvairių audito rūšių panašumai ir skirtumai, aptariama audito sistema ir jos elementai bei esminiai audito metodologijos pokyčiai.

Trečiajame skyriuje apibūdinami audito teisiniai, metodiniai ir valdymo pagrindai, pateikiama tarptautinių audito standartų apžvalga, nagrinėjamas audito reglamentavimas tarptautiniu, Europos Sąjungos ir Lietuvos lygmeniu, apibrėžiamos auditorių ir audito įmonių teisės, pareigos, atsakomybė.

Ketvirtajame skyriuje išsamiai nagrinėjami audito įrodymai, pagrindinės jų charakteristikos, audito įrodymų sąsajos su auditoriaus išvada, kurias galima įvardyti tokiais reikšminiais žodžiais / frazėmis: finansinės ataskaitos, kurias auditorius audituoja, vadovybės tvirtinimai apie finansinių ataskaitų elementus, audito procedūros ir auditoriaus išvada.

Penktajame skyriuje nagrinėjamas audito procesas ir jo svarbiausi etapai, aptariamas audito planavimas ir reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas, pristatomas bendrasis audito planas ir programa.

Šeštajame skyriuje pateikiama vidaus kontrolės samprata, jos vieta įmonės valdymo struktūroje, valdymo kontrolės ir vidaus kontrolės ryšys, apibūdinami įvairių autorių požiūriai į vidaus kontrolės elementus, nurodomos jų sudedamosios dalys. Apibrėžiamas vidaus kontrolės efektyvumas, jo lygio nustatymo gairės, įtaka įmonės veiklos rezultatams ir kt. Taip pat apibrėžiama apgaulių rizika, nurodomos sąlygos, kurios leidžia atsirasti ir egzistuoti klaidoms bei apgaulėms.

Septintajame skyriuje pristatoma audito duomenų atranka ir jos taikymas. Nagrinėjama audito atrankos svarba, pateikiamos jos formos. Pastarosios pateiktos palyginamosios analizės metodu, nes tai, manytina, leis geriau suprasti ne tik jų esmę, bet ir pasirinkimo bei praktinio pritaikymo subtilybes. Audito atrankos etapai išsamiai išnagrinėti teoriniu lygmeniu, taip pat pateiktas praktinis pavyzdys – ilgalaikio materialiojo turto audito atranka.

Aštuntajame skyriuje nagrinėjama audito rizika, jos esmė, sudėtinės dalys ir jų vertinimas. Šie klausimai gvildenami ir teoriniu, ir praktiniu

lygmeniu. Pateikiamas rizikos laipsnio nustatymas ir interpretavimas, atsakas į audito riziką ir jos vertinimą. Nagrinėjamas praktinis pavyzdys, kuriame atsispindi audito rizikos kiekybinis įvertinimas, gautų rezultatų vertinimas ir interpretavimas.

Devintajame skyriuje aptariami svarbiausi audito dokumentai – auditoriaus išvada ir audito ataskaita. Taip pat nagrinėjami užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų praktiniai nurodymai ir rezultatų informinimas.

Dešimtajame skyriuje apibūdinami finansinių ataskaitų pagrindinių elementų praktiniai auditavimo aspektai, apimantys turto, mokėtinų sumų ir išipareigojimų, pajamų ir sąnaudų, nuosavo kapitalo sritis. Finansinių ataskaitų auditas yra sudėtingas procesas, jį atlieka auditorius, vadovaudamasis tarptautiniais audito standartais, profesinės etikos normomis, profesiniu skepticizmu, profesiniu sprendimu, profesine kompetencija ir kt.

Vienuoliktajame skyriuje nagrinėjami verslo įmonių veiklos vertinimo ypatumai muitinėje. Aptariami muitinės veikloje taikomi verslo subjektų veiklos vertinimo modeliai ir muitinės procedūros. Taip pat apibūdinamas verslo subjektų, siekiančių gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą ir AEO sertifikatą, veiklos vertinimo procesas, pristatomi įvairių šalių muitinių administracijų taikomi verslo veiklos vertinimo modeliai.

Tikimės, kad šis vadovėlis padės tiek studentams, tiek praktikams geriau įsigilinti ir suvokti audito teorijos ir praktikos esmę bei prasmę, veiksmingiau taikyti audito metodikas.

Vadovėlyje aptariama finansų kontrolė ir finansinių ataskaitų auditas, kurie, autorių nuomone, yra svarbiausi, siekiant išreikšti pagrindines tikrinimo ir vertinimo idėjas. Tinkamai suvokus šią medžiagą, bus daug paprasčiau analizuoti auditorių pateikiamas audito išvadas ir pasiūlyti finansinių ataskaitų patikimumu.

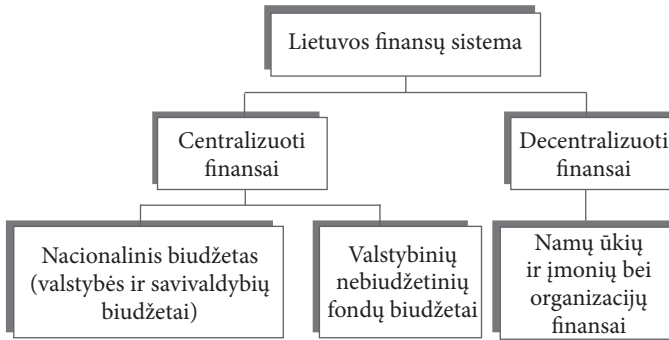
Linkime naudingo skaitymo.

1. FINANSŲ KONTROLĖS APLINKA IR SISTEMA

1.1. Finansų kontrolės samprata

Finansų sąvoka tiek mokslinėje, tiek teisinėje literatūroje apibrėžiama įvairiai. Tarptautinių žodžių žodynas (2001) pateikia tokį finansų apibūdinimą: „Finansai – grynai pinigai, pajamos. Lėšų, priklausančių įmonei ar valstybei, visuma; Įmonės, valstybės lėšų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo sistema“. Ar ši sąvoka yra visa apimanti ir baigtinė? Kaip rašo V. Jurgutis (1938) savo knygoje „Finansų mokslo pagrindai“, „filologai daug išliejo rašalo besiginčydami, ar žodis *finansai* yra kilęs iš senovinio anglų k. žodžio *fine* – piniginė bausmė, bauda, ar iš senovinio vokiečių k. žodžio *fein*, *findig*, *finden*, *Finte* – gudrus, suktas, sukčiauti, suktybė“. Ši samprata evoliucionuoja kartu su valstybių, verslo, atskirų visuomenės narių raida. Bet kuriuo atveju finansų apibūdinimas sietinas su sistema, kuri savo ruožtu reiškia bendros funkcijos siejamų dalių visumą. Norint atliekamą funkciją ir atskiras dalis sujungti į sistemą, atsiranda ir santykiai tarp atskirų dalių, kurie jas sujungia. Taigi finansai nusako atitinkamus piniginius santykius. Finansai suprantami kaip ekonominiai piniginiai santykiai, kurie atsiranda valstybei, įmonei, organizacijai arba asmeniui įgyjant, kaupiant, naudojant ir kontroliuojant piniginius išteklius.

Žodis „kontrolė“ apibūdinamas kaip ko nors tikrinimas, priežiūra. Bendruoju požiūriu kontrolės objektu galime laikyti visą valstybės finansų sistemą, žr. 1.1 pav.



Šaltinis: parengta autorės.

1.1 pav. Lietuvos finansų sistema

Kaip matyti iš 1 pav., *centralizuotiems finansams* priklauso nacionalinis biudžetas ir valstybiniai nebiudžetiniai fondai, kurie naudojami ekonomikos ir socialiniams santykiams reguliuoti makrolygiu. Namų ūkių ir įmonių finansai priklauso *decentralizuotiems finansams* ir yra naudojami ekonomikos ir socialiniams santykiams reguliuoti ir stimuliuoti mikrolygiu.

Nebiudžetiniai fondai yra: *Valstybinio socialinio draudimo fondas* – lėšos, naudojamos valstybiniam socialiniam pensijų, ligos ir motinystės, nedarbo draudimui finansuoti, valdyti ir administruoti. *Privalomojo sveikatos draudimo fondas* – tai valstybės nustatyta asmens sveikatos priežiūros ir ekonominių priemonių sistema. *Garantinis fondas* skirtas bankrutuojančių ir bankrutavusių įmonių darbuotojų išmokoms. *Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondas* – lėšos naudojamos elektrinės projektams finansuoti, blokų priežiūrai ir fizinei saugai užtikrinti, neigiamiems eksploatavimo nutraukimo padariniams sušvelninti ir kitoms reikmėms. *Privatizavimo fondas* – valstybei nuosavybės teise priklausančių objektų privatizavimo lėšos. *Rezervinio (stabilizavimo) fondo* lėšos gali būti naudojamos reformoms finansuoti, Lietuvos valstybės rezervo piniginėms lėšoms sukaupti, atkurti ir pan.

Decentralizuoti finansai – tai namų ūkio finansai; valstybės ir savivaldybės įmonių ir organizacijų finansai (pelno nesiekiančios įmonės / organizacijos, pelno siekiančios įmonės / organizacijos), privačios įmonės (pelno nesiekiančios įmonės, organizacijos, pelno siekiančios

įmonės ir organizacijos – gamybos įmonės, paslaugų įmonės, prekybos įmonės, finansinio sektoriaus įmonės).

Valstybės finansų sistema nėra vienalytė. Ten, kur formuojasi piniginiai ekonominiai santykiai ir dėl tokių santykių atskiriems fiziniams, juridiniams ar viešiesiems subjektams susidaro tam tikri piniginiai srautai ir gaunamas finansinis rezultatas, kurį įmanoma įvertinti pinigine išraiška, yra reikalingas (tiksliau – būtinas) tam tikras tokių santykių ir jų rezultatų tinkamo susidarymo, vertinimo ir panaudojimo kontrolės mechanizmas. Dėl šios priežasties yra suformuota finansų kontrolės sistema.

Svarbiausi finansų kontrolės uždaviniai – patikrinti, ar laikomasi įstatymų, reglamentuojančių finansinius santykius, ar laiku ir visiškai vykdomi finansiniai įsipareigojimai biudžetinei sistemai, mokesčių tarnyboms, bankams, taip pat įmonių, įstaigų ir organizacijų tarpusavio įsipareigojimai ir pan.

Galima manyti, kad kiekvienas ūkio subjektas ar tokio subjekto fizinis atstovas veikia ir veiks atsižvelgdamas į jam suteiktas prievoles ir atsakomybę. Tačiau neretai tam, kad būtų tinkamai vykdomos patikėtos vadovavimo pareigos ir įgyvendinta suteikta atsakomybė, kliudo subjektyvus atskiro žmogaus pareigos, sąžiningo darbo, atsakomybės už veiklos rezultatus suvokimas, kuris priklauso ne tik nuo to, kokioje terpėje ir kokiomis vertybėmis remiantis žmogus buvo auklėtas šeimoje, bet ir nuo aplinkos spaudimo, sudarančio tam tikras grėsmes. Pabandykime apibūdinti galimas asmens, atsakingo už subjekto finansus, grėsmes dėl noro įgyvendinti asmeninius interesus tiek savo karjeros, tiek ir asmeninių poreikių tenkinimo požiūriu. Galėtume apibendrintai teigti, kad galimos grėsmės būtų sietinos su:

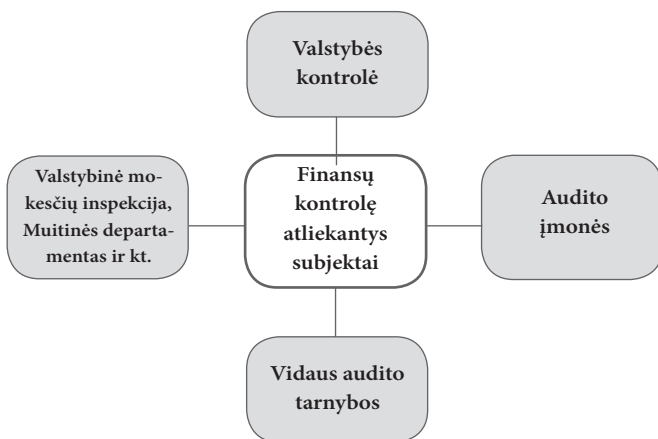
- finansiniais interesais (interesų konfliktai);
- skatinamuoju atlygiu;
- patikėto valdyti turto netinkamu naudojimu asmeniniams tikslams;
- baime prarasti darbą ir pan.

Kaip sakoma, tik pats žmogus savo poelgiams visada ras jam pačiam priimtina pateisinimą, tačiau ar tai pateisins aplinka? Profesionalus ir profesinę prasmę etiškas požiūris į patikėtas pareigas ir kartu deleguotą atsakomybę žmonių visuomenėje visada reikalauja kontrolės, kuri įgyvendinama taikant atskirus kontrolės būdus. Tiek skaičius, tiek ir už jų

besislepiančius pinigus ar kitą turtą, taip pat pajamas ir išlaidas, reikia apskaičiuoti, pastebėti ir stebėti.

1.2. Finansų kontrolės rūšys ir metodai

Finansų kontrolės subjektai yra tie, kurie atlieka kontrolės veiksmus kitų subjektų atžvilgiu. Atskirus finansų kontrolės veiksmus atliekantys kontrolės subjektus galima santykinai suskirstyti į atskiras grupes (žr. 1. 2 pav.). Kiekvienas iš jų atlieka tam tikras finansų kontrolės funkcijas: vieni bendrą valstybinę kontrolę (viešojo sektoriaus subjektų auditas, biudžeto pajamų surinkimo kontrolė), kiti – žinybinę (vidaus auditas), dar kiti – nepriklausomą kontrolę (nepriklausomas auditas).



Šaltinis: parengta autorės.

1.2 pav. Finansų kontrolės vykdytojai

Finansų kontrolės sistemos veikimą Lietuvoje reglamentuoja įvairūs įstatymai, kurie nustato pagrindinius valdymo ir kontrolės veikimo mechanizmus.

Finansų kontrolė gali būti klasifikuojama pagal atskirus požymius, t. y.:

- finansų kontrolę vykdančius subjektus;
- objektą ir laiką;
- duomenų apimtį ir lygį;
- kontrolės pagrindą ir paskyrimo būdą;

- tikrinamų duomenų lygį.

Kiekvienas klasifikavimas skirstomas į atitinkamas rūšis, kurios gali būti atskiriamos pagal toliau pateikiamus požymius.

Pagal kontrolę vykdančius subjektus:

- valstybinė (vykdo valstybinės valdžios ir valdymo institucijos pagal savo kompetenciją: bendravalstybinė ir žinybinė kontrolė);
- vidaus tvarkos kontrolė (vykdo kontrolės tarnybos funkcijas pačioje įmonėse, įstaigose, organizacijose);
- visuomeninė (vieša) kontrolė (vykdo atskiri asmenys ar specialistų grupės);
- nepriklausoma (audito) kontrolė (susitarimų pagrindu atlieka specializuotos audito įmonės).

Pagal kontrolės objektą ir laiką:

► išankstinė (įspėjamoji) finansų kontrolė. Atliekama priimant arba atmetant sprendimus, susijusius su finansinių išteklių, valstybės ir savivaldybės turto panaudojimu, įsipareigojimais tretiesiems asmenims. Išankstinės finansų kontrolės funkcija turi būti atskirta nuo sprendimų inicijavimo ir vykdymo. Išankstinę kontrolę vykdo institucijos, kurios formuoja atitinkamus finansinių išteklių fondus (Finansų ministerija, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba, taip pat ministerijos ir departamentai, savivaldybių finansų skyriai);

► einamoji (operatyvioji) finansų kontrolė. Vykdoma ūkinės veiklos metu. Jos uždavinys – operatyviai nustatyti numatytų išlaidų apimčių nukrypimus, nurodyti jų priežastis ir kaltininkus. Ši kontrolės rūšis yra efektyvesnė už kitas, nes padeda visų ūkinių operacijų atlikimo metu rasti ne tik nukrypimus ir trūkumus, bet ir juos pašalinti. Atliekama jau įgyvendinant konkrečius finansinius planus ar vykdant finansines operacijas (biudžeto vykdymas, mokesčių mokėjimo tikrinimas, įmonės kasos revizijos);

► paskesnioji finansų kontrolė. Kontrolė po viešojo juridinio asmens sprendimų dėl valstybės ir savivaldybės turto panaudojimo ir įsipareigojimų tretiesiems asmenims vykdymo, kurios metu tikrinama, kaip yra atlikti veiksmai. Paskirtis – patikrinti, ar teisėtai ir pagal paskirtį naudojamos materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, ar nebuvo teisės aktų, vadovų nurodymų pažeidimų ir piktnaudžiavimo. Kontrolė numato jos metu nustatytų trūkumų pašalinimo priemones. Kontrolės negali atlikti valstybės tarnautojas ar darbuotojas, atsakingas

už išankstinę finansų kontrolę. Paskesnioji finansų kontrolė, vykdoma įgyvendinus finansinius planus (biudžeto įvykdymo apyskaitos svarstymas, įmonių finansinės atskaitomybės tikrinimas ir pan.).

Paskesnioji kontrolė yra neatskiriama išorės ir vidaus kontrolės dalis. Ji siejama su atitinkamo istorinio laikotarpio ūkinių finansinių operacijų tikrinimu. Sandoriai ir veiklos rezultatai vertinami racionalumo ir atitikties atskirų įstatymų nuostatomis požiūriu. Ši kontrolė išsiskiria didesniu dėmesiu nagrinėjamiems ūkinės finansinės veiklos aspektams, nes tai leidžia geriau nustatyti trūkumus, padarytus išankstinės ir einamosios kontrolės metu.

Už išankstinę, einamąją ir paskesniąją finansų kontrolę yra atsakingi viešojo juridinio asmens vadovo paskirti valstybės tarnautojai arba darbuotojai.

Pagal tikrinamų duomenų apimtį ir lygį:

- patikrinimas – visos ūkinės ir finansinės veiklos dokumentacijos tikrinimas per visą tikrinamąjį laikotarpį;

- kompleksinis – kompleksas tarpusavyje susijusių gamybinės, finansinės, ūkinės veiklos elementų; jos metu gali dalyvauti skirtingų profilių specialistai. Išskirtinumas – vienu metu apima valstybinio valdymo ir jai pagal pavaldumą priklausančios įmonės ar organizacijos finansinės ūkinės veiklos kontrolę. Pavyzdžiui, administruojant mokesčius kompleksinis patikrinimas apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

- teminis – atliekamas tada, kai tikrinamos atskiros įmonės ar organizacijos veiklos kryptys (darbo užmokesčio mokėjimo fondų panaudojimo teisėtumas, remonto finansavimas ir pan.). Pavyzdžiui, administruojant mokesčius, teminis patikrinimas apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių) per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

- dalinis – numatytos tikrinti dokumentacijos ribotu laikotarpiu patikrinimas.

Pagal kontrolės pagrindą ir paskyrimo būdą:

- privaloma (vykdoma remiantis atitinkamais įstatymais ir tik jų pagrindu);

- pasirenkamoji (remiantis konkretaus subjekto užsakymu ir jo iniciatyva).

Pagal tikrinamų duomenų lygį:

- vientisa – tikrinami visi dokumentai ir materialinės vertybės;
- atrankinė – tikrinamas ne visas objektas, o jo dalis.

Peržvelgę kontrolės rūšis, pereikime prie metodų, kurie gali būti taikomi atliekant kontrolę. Pagrindiniai kontrolės metodai:

- priežiūra – stebėjimas, apimantis bendrą susipažinimą su kontrolės objekto finansine ir veiklos būkle;

- patikrinimas – kontrolės veiksmai, susiję su pagrindiniais finansiniais ir veiklos klausimais. Tikrinama finansinė būklė, veiklos rezultatai, atsiskaitymų, sąnaudų / išlaidų dokumentai tam, kad būtų galima nustatyti finansinės tvarkos pažeidimus ir pašalinti jų galimas ar jau esamas pasekmes. Pavyzdžiui, mokestinis patikrinimas – buhalterinių apskaitos dokumentų (kompiuterinių laikmenų duomenų) atitikties teisės aktų reikalavimams įvertinimas, t. y. apskaitoje fiksuotų ūkinių įvykių ir ūkinių operacijų turinio, atsižvelgiant į jų tikrąją ekonominę esmę, įvertinimas;

- ištyrimas – veiksmai, atliekami siekiant ištirti atskiras finansinės veiklos sritis, kai tiriamas daug didesnis skaičius rodiklių, – tai jį atskiria nuo patikrinimo. Tiriant naudojamos tokios priemonės, kaip apklausa ir anketavimas, pokalbis, testas. Ištyrimo rezultatai naudojami įvertinant kontrolės objekto finansinę padėtį, būtinumą reorganizuoti tam tikrus gamybinius / paslaugų teikimo procesus ar atskiras sritis;

- analizė – kontrolės veiksmai, atliekami naudojant analitines priemones, tokias kaip vidutiniai ir santykiniai dydžiai, grupavimas, indeksacija ir pan.;

- revizija dažniausiai atliekama vietoje, tikrinami visi dokumentai, siekiant įsitikinti veiklos teisėtumu ir ataskaitų teisingumu; ji grindžiama pirminių dokumentų, apskaitos registrų, kompiuterinių laikmenų duomenų, buhalterinės ir statistinės atskaitomybės, faktiniu turto kiekio tikrinimu ir pan.;

- auditas apima veiklos ir finansinių ataskaitų informacijos įvertinimą, siekiant pareikšti nešališką nuomonę apie tikrinimo objektą.

Taikant minėtuosius finansų kontrolės metodus gali būti naudojamos dokumentinės ir faktinės kontrolės priemonės. Atliekant patikrinimą – tikrinamas ūkinių operacijų ir įvykių, užfiksuotų apskaitos

dokumentuose, objektyvus galimumas (pirkimo–pardavimo sutartys, ūkinių operacijų atlikimo aktai, datos). Atliekant priešpriešinį patikrinimą – sutikrinami tikrinamosios įmonės pirminiai dokumentai ir registrai su kitos įmonės, su kuria turima ryšių, dokumentais ir registrais. Toliau lyginami kontrolės objektai turint tikslą nustatyti tapatumus ir skirtumus tarp jų (pvz., prekių judėjimą). Atliekant faktinę kontrolę, tikrinama objektų faktinė būklė apžiūros būdu (vykdoma inventorizacija, ekspertinis vertinimas, stebima vizualiai).

1.3. Viešųjų finansų kontrolė

Valstybės finansų kontrolės objektai yra viešojo sektoriaus subjektai. Tai valstybė; savivaldybės; biudžetinės įstaigos; viešojo sektoriaus subjektų kontroliuojamos programų ir projektų, finansuojamų iš valstybės biudžeto, įskaitant Europos Sąjungos finansinės paramos, tarptautinės finansinės paramos ir kitas lėšas, administravimo funkcijas atliekančios įstaigos, kurioms galimybė šias lėšas gauti numatyta jų veiklos sritį reglamentuojančiuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose ir kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga; viešoji įstaiga Lietuvos nacionalinis radijas ir televizija; išteklių fondai; mokesčių fondai.

Valstybės biudžetas – Seimo patvirtintas valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams. Asignavimai – tai biudžete nustatyta biudžetinių įstaigų ir kitų biudžeto lėšas gaunančių subjektų, atliekančių viešojo administravimo funkcijas, išlaidoms ir ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui bei strateginėms atsargoms (turtui) įsigyti skirta lėšų suma, kurią asignavimų valdytojas turi teisę biudžetiniais metais gauti iš biudžete sukauptų lėšų, pateikęs paraišką valstybės išdą valdančiai institucijai arba savivaldybių administracijai, patvirtintoms programoms finansuoti. Asignavimai įsipareigojimams – lėšų suma, už kurią (jos neviršydamas) asignavimų valdytojas einamaisiais biudžetiniais metais turi teisę prisiimti įsipareigojimus projektams, remiamiems iš Europos Sąjungos finansinės paramos ir bendrojo finansavimo lėšų, finansuoti.

Nacionalinis biudžetas – valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduota (neįskaitant savivaldybių biudžetams skirtų valstybės biudžeto asignavimų) visuma.

Savivaldybės biudžetas – savivaldybės tarybos patvirtintas savivaldybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams.

Remdamiesi Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymu apibrėžime asignavimų ir su jais susijusias sąvokas. Toliau nagrinėsime, kas turi teisę valdyti asignavimus prisiimdamas visišką atsakomybę už jų tinkamą panaudojimą.

Valstybės biudžeto asignavimų valdytojai – biudžetinių įstaigų, nurodytų Seimo patvirtintame valstybės biudžete, vadovai (ministerijose – ministrai ar jų įgalioti asmenys).

Savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai – savivaldybių biudžetinių įstaigų ar savivaldybių administracijos padalinių, nurodytų savivaldybės tarybos patvirtintame savivaldybės biudžete, vadovai.

Biudžeto asignavimų valdytojai ir jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų vadovai įstatymų nustatyta tvarka atsako už:

- programų vykdymą, programų sąmatų sudarymą ir vykdymą neviršijant patvirtintų asignavimų sumų, paskirtų asignavimų efektyvų, atitinkantį programoje nustatytus tikslus, ir rezultatyvų naudojimą;

- atsiskaitymus su darbuotojais, mokesčių administravimo įstaigomis, visų rūšių energijos ir kitų darbų, paslaugų bei prekių tiekėjais, išskyrus tuos atvejus, kai laiku neapmokamos mokėjimo paraiškos, pateiktos Valstybės išdui ir savivaldybių administracijoms asignavimams gauti;

- buhalterinės apskaitos organizavimą, finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio rengimą bei pateikimą pagal įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimus.

Atsakomybės našta nešantys asmenys parenkami ir skiriami atsižvelgiant į daugelyje konkursų, organizuojamų atrenkant asmenis atskiroms pareigybėms, profesinės kompetencijos ar politinio lojalumo aspektus. Taip pat svarbu atsižvelgti ir į žmogaus moralines savybes siekiant išvengti galimų grėsmių dėl asmeninių interesų – tam taip pat skiriamas dėmesys (pildomos viešųjų ir privačių interesų deklaracijos, deklaruojamas asmens turimas turtas, pajamos ir pan.). Nepriklausomai nuo visų naudojamų apsaugos priemonių, kontrolė lieka neišvengiama būtinybė.

Valstybės biudžetas, savivaldybių biudžetai ir valstybinių nebiudžetinių fondų biudžetai sudaro konsoliduotą valstybės biudžetą. Tačiau biudžetas gali būti apibūdinamas kaip laukiamų valstybės, įstaigos, įmonės ar asmens tam tikro laikotarpio pajamų ir išlaidų apskaičiavimas.

Nuo 2010 m. pradėtos formuoti viešojo sektoriaus finansinės ataskaitos, kurios sudaromos remiantis apskaitoje įprastu kaupimo principu. Viešojo sektoriaus finansinės ataskaitos sudaromos remiantis viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais (toliau – VSAFAS).

Viešojo sektoriaus subjekto finansinių ataskaitų rinkinį sudaro:

- Finansinės būklės ataskaita;
- Veiklos rezultatų ataskaita;
- Pinigų srautų ataskaita;
- Grynojo turto pokyčių ataskaita;
- Finansinių ataskaitų aiškinamasis raštas.

Viešųjų finansų kontrolė – tai valstybės ir savivaldos subjektų piniginių fondų sudarymo, paskirstymo ir panaudojimo kontrolė. Jos turinį sudaro:

- piliečių ir organizacijų pareigų valstybės ir savivaldybės atžvilgiu laikymosi patikrinimas;
- valstybinėms institucijoms skirtų biudžetinių piniginių lėšų panaudojimo teisėtumo patikrinimas;
- įmonėse vykdomų finansinių operacijų, atsiskaitymų ir piniginių lėšų saugojimo teisėtumo patikrinimas;
- finansinės drausmės pažeidimų prevencija;
- ES struktūrinių fondų paramos gavimo ir panaudojimo procedūrų patikrinimas.

Viešųjų finansų kontrolės ir audito institucijos – tai institucijų, vykdančių viešųjų finansų kontrolę ir auditą, sistema. Egzistuoja specializuotos ir nespecializuotos viešųjų finansų kontrolės ir audito institucijos.

Specializuotos viešųjų finansų kontrolės ir audito institucijos: Valstybės kontrolė, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (VMI), Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos.

Nespecializuotos viešųjų finansų kontrolės institucijos: Žemės ūkio ministerija, Aplinkos ministerija, Lietuvos bankas, vykdamas kredito įstaigų, mokėjimo įstaigų, elektroninių pinigų įstaigų, draudikų ir draudimo tarpininkų, finansinių priemonių rinkos dalyvių (finansų maklerių, valdymo įmonių, finansų patarėjų įmonių, investicinių bendrovių, investicines paslaugas teikiančių bankų, Lietuvos centrinio vertybinių popierių depozitoriumo ir pan.) priežiūrą, Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos (FNTT).

1.3.1. Valstybės kontrolė – specializuota nepriklausoma kontrolės institucija

Viešųjų finansų išorės kontrolės srityje išorės audito funkcijas vykdo Valstybės kontrolė. Daugelio autorių nuomone, tai viena svarbiausių viešųjų finansų kontrolės sistemos institucijų. Valstybės kontrolės pagrindines funkcijas nustato Lietuvos Respublikos Konstitucija, o jos sistemą ir įgaliojimus – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas. Konstitucijos 133–134 str. nurodo: *„Valstybės kontrolės sistemą ir įgaliojimus nustato įstatymas. Valstybės kontrolei vadovauja valstybės kontrolierius, kurį penkeriems metams Respublikos Prezidento teikimu skiria Seimas. Valstybės kontrolierius, pradėdamas eiti pareigas, prisiekia. Priesaiką nustato įstatymas. Valstybės kontrolė prižiūri, ar teisėtai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas. Valstybės kontrolierius teikia Seimui išvadą apie metinę biudžeto įvykdymo apyskaitą.“*

Valstybės kontrolės įgaliojimai apibrėžti Valstybės kontrolės įstatyme. Lietuvos Respublikos Seimas, 2001 m. gruodžio 13 d. priėmęs naujos redakcijos Valstybės kontrolės įstatymą¹, kuris įsigaliojo 2002 m. kovo 1 d., suteikė Valstybės kontrolei naują teisinį statusą – Valstybės kontrolė iš aukščiausiosios ekonominės finansinės kontrolės institucijos tapo aukščiausiąja valstybinio audito institucija². Šiuo įstatymu nacionalinėje teisėje buvo įtvirtinti tarptautinėje praktikoje taikomi Tarptautinės aukščiausiųjų audito institucijų organizacijos INTOSAI priimti tarptautiniai standartai ir **įteisintas valstybinis veiklos ir finansinis auditas**. Valstybės kontrolė nuo buvusio kontrolės metodo „patikrinti, rasti trūkumų ir nubausti“ perėjo prie pažangios ir veiksmingos kontrolės formos – pagal tarptautinius audito standartus atliekamo išorės valstybės turto ir finansų audito, kurio esmė – patikrinti, įvertinti, atskleisti vei-

1 Šis įstatymas parengtas, atsižvelgiant į SIGMA ekspertų rekomendacijas, siekiant valstybinį auditą tobulinti pagal tarptautinius standartus ir atsižvelgiant į gerą demokratinių šalių institucijų patyrimą, tuo pat metu atsižvelgiant ir į šalies specifines aplinkybes. Tai buvo svari parama, stiprinant Lietuvos finansų kontrolės sistemą ir valstybinę atskaitomybę ir ypač siekiant atitikti stojimo į Europos Sąjungą reikalavimus. Tarptautinių audito institucijų ir ypač Europos aukščiausiųjų kontrolės institucijų organizacijos (EUROSAI) specialaus padalinio (SIGMA) pagalba, kuriant valstybinio audito sistemą Lietuvoje, buvo ypač reikšminga.

2 Valstybės kontrolė, kaip aukščiausioji valstybinio audito institucija, turi įstatymais įtvirtintą nepriklausomumą. Ji yra atskaitinga Seimui, o Seimas tiesiogiai nustato valstybės kontrolės asignavimų dydį. Tokį Valstybės kontrolės institucinės padėties nepriklausomumą galima vertinti kaip pagrindinių nepriklausomumo sąlygų, išdėstytų INTOSAI Limos deklaracijoje, atitikimą.

klos tobulinimo galimybes ir patarti bei pateikti išorės ir vidaus vartotojams patikimą informaciją, kuri padėtų spręsti konkrečius uždavinius ir įgyvendinti tikslus.

Valstybės kontrolės įstatymui įgyvendinti parengti Valstybinio audito reikalavimai, vadovaujantis INTOSAI audito standartais, jų įgyvendinimo Europoje gairėmis ir Tarptautinės buhalterijų federacijos (IFAC) parengtais standartais, įvertinus valstybės ekonomikos, finansų valdymo bei apskaitos ypatumus ir įstatymus. Valstybinio audito reikalavimai nustato Valstybės kontrolės pareigūnų atliekamo valstybinio audito principus, taisykles, procedūras ir reglamentuoja valstybinio audito darbą, ataskaitų rengimą ir santykius su audituojamu objektu. Tai yra metodinis valstybinio audito atlikimo pagrindas.

Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas nustato etinius reikalavimus tarnybinės pareigas atliekantiems pareigūnams ir pabrėžia jų nepriklausomumą atliekant auditą, kitus veiksmus ir formuluojant vertinimus. Taip pat valstybiniai auditoriai savo veikloje privalo vadovautis ir valstybės tarnybą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimais.

Valstybinis auditas grindžiamas šiais principais:

- tarptautinių audito standartų pritaikomumo;
- nuomonės nepriklausomumo;
- viešosios atsiskaitomybės;
- audituojamo subjekto vadovybės atsakomybės;
- nuoseklių apskaitos standartų taikymo;
- vidaus kontrolės;
- duomenų prieinamumo;
- audito metodų tobulinimo;
- viešųjų ir privačių interesų konflikto vengimo.

Šių principų esmė būtų tokia: visais reikšmingais klausimais auditoriai turėtų taikyti audito standartus; auditoriai sprendimus turėtų priimti savarankiškai; siekiant kontroliuoti valstybės išteklius valdančius asmenis ir ūkio subjektus svarbu, kad atskaitingumo procesas būtų aiškiai apibrėžtas ir efektyviai veikiantis; vyriausybė turėtų nuolat tobulinti informacijos, kontrolės, vertinimo ir ataskaitų rengimo sistemas, gerindama atskaitingumo procesą. Už finansinių ataskaitų ir kitos informacijos formos tikslumą ir turinio išsamumą yra atsakinga audituojamo subjekto vadovybė; valstybinės institucijos turėtų būti atsakingos už nustatytų finansinių ataskaitų apskaitos standartų skelbimą ir informacijos atskleidimą, atsižvelgiant į vyriausybės reikalavimus; nuoseklus

nustatytų apskaitos standartų taikymas turėtų garantuoti, kad išvados dėl finansinės būklės ir veiklos rezultatų būtų pateikiamos teisingos; tinkama vidaus kontrolė labai sumažina klaidų ir pažeidimų atsiradimo galimybę; įstatymai ir kiti teisės aktai turėtų skatinti audituojamus ūkio subjektus bendradarbiauti su aukščiausiąja valstybinio audito institucija ir teikti jai duomenis, būtinus išsamiam auditui atlikti; audito veikla turėtų būti vykdoma atsižvelgiant į audito institucijos įgaliojimus (mandatą); audito institucija turėtų nuolat tobulinti audito metodikas ir vengti viešųjų ir privačių interesų konflikto.

Pagrindiniai Valstybės kontrolės uždaviniai, kuriuos nustato Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės įstatymas, yra:

- prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas bei naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas;
- skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Valstybinio audito pagrindinės nuostatos:

- Valstybės kontrolė atlieka finansinį ir veiklos auditą;
- Audito mastas nustatytas Valstybės kontrolės įstatymu;
- Valstybės kontrolės rengiamos metodikos padeda auditoriams taikyti jas audito metu;
- Auditorių ir audituojamų subjektų teises ir pareigas nustato Valstybės kontrolės įstatymas bei kiti teisės aktai;
- Auditoriai, atliekantys auditą, Valstybės kontrolės įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka atsako už šių nustatytų reikalavimų ir Valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodekso reikalavimų laikymąsi. Etikos kodekse nustatyta, kad valstybės kontrolės pareigūnas, atlikdamas valstybinį auditą ir viešojo administravimo funkcijas, turi vadovautis bendraisiais tarnybinės etikos reikalavimais ir specialiaisiais profesinės etikos principais.

Specialieji profesinės etikos principai numato, kad Valstybės kontrolės pareigūnas privalo būti **sąžiningas** (laikytis įstatymų, duotos priešaiškos ir nepriekaištingai elgtis su audituojamo subjekto darbuotojais), **nepriklausomas**, **objektyvus** ir **nešališkas** (nepasiduoti kitų asmenų įtakai, būti politiškai neutralus, nesinaudoti einamomis pareigomis asmeniniais tikslais, būti visiems vienodai dėmesingas ir reiklus, konf-

liktinėse situacijose išklausti visų šalių argumentus ir ieškoti objektyvaus sprendimo, neturėti asmeninio išankstinio nusistatymo priimant sprendimus, gilintis į atliekamo audito esmę, išvadas ir sprendimus grįsti tik tinkamai surinktais ir patikimais įrodymais, tyčia neiškraipyti informacijos audito dokumentuose, nebūti susijęs su audituojamo subjekto vadovybe), laikytis **konfidencialumo** (neatskleisti informacijos, gautos atliekant darbus, tretiesiems asmenims nei raštu, nei žodžiu, išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, bei nenaudoti šios informacijos asmeniniais tikslais), būti **kompetentingas** (gerai išmanyti ir profesionaliai taikyti įstatymus, tarptautinius audito standartus, veikti pagal suteiktus įgaliojimus, paisyti profesinio atsargumo atliekant ir prižiūrint auditą bei rengiant valstybinio audito ataskaitas ir išvadas, nuolat atnaujinti profesines žinias, tobulinti kvalifikaciją ir įgūdžius, reikalingus einamoms pareigoms atlikti).

Valstybės kontrolė prižiūrėdama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, **audituoja**:

- valstybės biudžeto vykdymą;
- valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva;
- valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą (savivaldybių biudžetų vykdymą ir turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal valstybinio audito mastą);
- savivaldybės įmones, kuriose savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų;
- įmones ir kitus juridinius asmenis, kuriems savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto.

Valstybės kontrolė kiekvienais metais **teikia Seimui**:

- išvadą dėl valstybės finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių;
- išvadą dėl nacionalinio ataskaitų rinkinio;

- išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos;
- išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos;

Valstybės kontrolės veiklos ataskaitą.

Valstybės kontrolės funkcijoms priklauso:

- Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių, kitų teisės aktų nustatyta tvarka atlikti Lietuvos Respublikoje gaunamos Europos Sąjungos finansinės paramos auditus ir teikti atitinkamoms institucijoms šių auditų dokumentus;
- rengti savivaldybių kontrolieriams (savivaldybių kontrolės ir audito tarnyboms) audito metodikas ir valstybės kontrolieriaus nustatyta tvarka atlikti savivaldybių kontrolierių (savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų) atliekamo audito išorinę peržiūrą.

Valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojai, priimdami sprendimus pagal audito ataskaitas, turi teisę:

- nurodyti audituotų subjektų vadovams (toliau – ASV) reikšmingus teisės aktų pažeidimus ir įpareigoti juos pašalinti;
- įpareigoti ASV ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka išieškoti valstybei, savivaldybei ar kitam juridiniam asmeniui padarytą žalą, traukti asmenis tarnybos ar drausminėn atsakomybėn;
- įpareigoti ASV grąžinti į valstybės ar savivaldybių biudžetus arba atitinkamus valstybės pinigų fondus lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant įstatymus ar kitus teisės aktus, nustačius pažeidimus, nagrinėtinus atitinkamų viešojo administravimo subjektų arba teisėsaugos institucijų, valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją;
- teikti siūlymus valstybės ir savivaldybių kontrolės institucijoms bei viešojo administravimo subjektų vidaus audito tarnyboms atlikti tikrinimus jų kompetencijai priskirtais klausimais;
- nustatyti sprendimo įvykdymo terminą;
- siūlyti Seimo Audito komitetui svarstyti valstybinio audito ataskaitas ir audito išvadas.

Valstybės kontrolė atlieka finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą. Valstybinis auditas atliekamas pagal valstybės kontrolieriaus patvirtin-

tus Valstybinio audito reikalavimus. Finansinio audito tikslas: nustatyti, ar audituojamo subjekto finansinės ataskaitos parodo tikrą bei teisingą finansinę būklę ir ar jos sudarytos remiantis Lietuvos Respublikos įstatymais ir kitais teisės aktais, atlikti finansinės atskaitomybės ir sandorių auditą, apimančių teisės aktų laikymosi priežiūrą. Atlikus darbus pateikiama audito ataskaita ir išvada. Veiklos audito tikslas: įvertinti audituojamo subjekto viešojo ir vidaus administravimo veiklą ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriu bei atskleisti veiklos tobulinimo galimybes. Atlikus darbus pateikiama audito ataskaita.

Tiek finansinio (teisėtumo) audito ataskaitos su išvadomis, tiek ir veiklos audito ataskaitos skelbiamos viešai Valstybės kontrolės tinklapyje adresu www.vkontrole.lt

Finansinis ir veiklos auditas gali būti atliekamas kartu, kai audito procedūros sutampa.

1.3.2. Pajamų surinkimo kontrolė

Kaip žinia, kiekvienas galėtų lengvai suplanuoti išlaidas savo poreikiams tenkinti, tačiau tam, kad galėtum planuoti išlaidas, reiktų pasirūpinti ir pajamomis, nes išlaidos negali būti padengtos neturint įplaukų. Kas svarbiau kontrolės požiūriu – atsakyti sunku, nes abu biudžeto komponentai yra svarbūs. Valstybėje, siekiančioje subalansuotų pajamų ir išlaidų lygio, svarbios abiejų biudžeto pusių kontrolės dalys. Nesant pajamų, nebus išlaidų. Biudžeto pajamų dalies finansų kontrolę vykdo mokesčių administratorius.

Valstybės biudžeto ir nebiudžetinių fondų pajamos:

- pajamos iš mokesčių, gaunamos į valstybės biudžetą pagal įstatymus ir kitus teisės aktus (Mokesčių administravimo įstatyme nurodyti 25 skirtingi mokesčiai, tai PVM, akcizai, gyventojų pajamų mokestis, nekilnojamojo turto, žemės, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis ir žyminis mokesčiai, paveldimo turto, privalomojo sveikatos draudimo įmokos, įmokos į Garantinį fondą, loterijų ir azartinių lošimų mokestis, mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, pelno mokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos, pertekliaus ir gamybos mokesčiai cukraus sektoriuje ir t. t.);

- pajamos iš valstybės turto;

► valstybės biudžetinių įstaigų pajamos (biudžetinių įstaigų, gaunamos atliekant joms paskirtas funkcijas, numatytas jų veiklą reglamentuojančiuose dokumentuose), gaunamos lėšos (išskyrus valstybės rinkliavą, žyminį mokestį ir pajamas už ilgalaikio materialiojo turto nuomą), naudojamos vadovaujantis įstatymais arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimais šių įstaigų išlaidoms apmokėti ir kitiems įstaigos poreikiams);

- negrąžintina finansinė parama (piniginės lėšos);
- dotacijos;
- kitos pajamos.

Savivaldybių biudžetų pajamos:

- pajamos iš mokesčių, gaunamos iš savivaldybių biudžetus pagal įstatymus ir kitus teisės aktus (pajamos iš savivaldybių turto (išskyrus pajamas, gaunamas pagal Valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymą);

- savivaldybių biudžetinių įstaigų pajamos (pajamos, gautos už išnuomotą arba suteiktą naudotis valstybinę žemę, valstybinio vidaus vandenų fondo vandens telkinius ir Vyriausybės nustatyta tvarka paskirsčius lėšas už parduotus ne žemės ūkio paskirčiai priklausančius valstybinės žemės sklypus);

- valstybės biudžeto dotacijos ir kitos pervedamos lėšos;
- negrąžintina finansinė parama (piniginės lėšos);
- kitos įstatymų nustatytos pajamos (įmokos už ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimą).

Daugumą mokesčių administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas yra atsakingas už muito mokesčių ir už su importo procedūromis susijusių kitų mokesčių (PVM, akcizai) administravimą. Kai kurių mokesčių administravimas paskirtas Aplinkos bei Žemės ūkio ministerijoms ar jų įgaliotoms institucijoms, tačiau tik tiek, kiek tai numato atskiri įstatymai (Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, Mokesčio už aplinkos teršimą, Naftos ir dujų išteklių mokesčio, Miškų, Gamybos mokesčio cukraus sektoriuje, Pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje, Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokesčio įstatymai).

Pagrindiniai Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai yra reglamentuoti įstatymu ir apima pagalbą mokesčių mokėtojams įgyvendinti

savo teises ir atlikti pareigas, mokesčių įstatymų įgyvendinimą, mokesčių sumokėjimo į biudžetą užtikrinimą.

Mokesčių administratorius, atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo:

- skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą;
- nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių;
- tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų;
- pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus;
- užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;
- naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis;
- atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą.

Atitinkamai ir mokesčių mokėtojas privalo:

- laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę;
- teisingai, remiantis atskirais mokesčių įstatymais, apskaičiuoti ir laiku deklaruoti mokesčius;
- teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus;
- sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją;
- pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis ir kitą informaciją;
- bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių ir pan.

Jei kiekvienas mokesčių mokėtojas tinkamai atliktų savo pareigas, mokesčių administratoriui neprisireiktų naudotis visomis savo teisėmis tam, kad jis galėtų įvykdyti jam iškeltus uždavinius. Mokesčių administratorius turi teisę gauti mokesčiams patikrinti reikalingą informaciją, patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas; laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumui patikrinti ir mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus dokumentus; užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių verty-

bių saugojimo vietas, patalpas, įrenginius; uždaryti teritoriją ar jos dalis; paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus ir pan. Be to, mokesčių administratorius turi pagal įstatymus nustatytas galias gauti reikalingą informaciją iš trečiųjų asmenų, kuri susieta su administruojamų mokesčių patikrinimais.

Valstybės biudžeto pagrindą sudaro galimos valstybės pajamos. Valstybės pajamų surinkimo galimybes ir teisinį pagrindimą nustato Mokesčių administravimo įstatymas ir su tuo susiję kiti įstatymai bei įstatymų įgyvendinamieji teisės aktai. Šias funkcijas atlieka Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos ir Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos. Pastarasis vykdo deklaruojamų prekių muitinės vertės nustatymo kontrolę (ji ypač svarbi, nes yra ne tik muito mokesčio, bet ir importo PVM apmokestinamosios vertės sudėtinė dalis), muito mokesčio, dalinę akcizo ir pridėtinės vertės mokesčių surinkimo kontrolę.

Valstybės biudžeto pajamų surinkimo kontrolės metodai:

- planavimas;
- mokestinis patikrinimas (kompleksinis, teminis, operatyvus);
- mokestinis tyrimas;
- ūkinės finansinės veiklos objektų tyrimas.

Šie metodai apima visų mokesčių mokėtojų mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Siekiant išvengti (apriboti) atskirų mokesčių nemokėjimo galimybių, mokesčių administratorius pasitelkia įvairias su tokiais faktais (galimybėmis) susijusias kontrolės priemones. Mokesčių administratorius gali atlikti mokestinį patikrinimą, kuris gali būti atliekamas mokesčių administratoriaus buveinėje arba (ir) nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas, kurio kopija pateikiama mokesčių mokėtojui. Teisės aktuose nustatytos mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus teisės, pareigos ir atsakomybė. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas turi sudaryti mokesčių administratoriaus pareigūnui mokestiniam patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, t. y. skirti tinkamą darbo vietą, ir pan. Patikrinimas mokesčių administratoriaus buveinėje gali būti atliekamas tada, kai mokesčių administratoriaus pareigūnui nesudaroma tinkamų darbo sąlygų ir kitais atvejais (pvz.: kai tikrinamas mokesčių

mokėtojas yra fizinis asmuo, kai atliekamas teminis patikrinimas ir mokesčių mokėtoju nėra sudėtinga pateikti visus reikalingus dokumentus). Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai gali neapsiriboti vienintele mokestinio patikrinimo atlikimo vieta ir, pavyzdžiui, atlikdami mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriaus buveinėje, prireikus gali tirti papildomas aplinkybes ar faktus, mokesčių administratoriaus pareigūnas gali vykdyti pas mokesčių mokėtoją.

Mokestinių patikrinimų periodiškumas ir atlikimo terminai yra reglamentuoti įstatymu ir, pavyzdžiui, mokestiniai patikrinimai gali būti atliekami:

- kompleksinis mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip vieną kartą per metus;
- teminis mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip kartą per pusę metų;

Kai kuriais atvejais apribojimų netaikoma, pavyzdžiui, kai juridinis asmuo likviduojamas ar reorganizuojamas, išregistruojamas iš PVM mokėtojų, esant prašymui grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą), vykdomas operatyvus patikrinimas, atliekant pakartotinį patikrinimą pagal mokesčių administravimo įstatymo nuostatas ir pan. Mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo akte. Patikrinimo akte įforminti mokestinio patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma.

Operatyvus patikrinimas – tai įstatymuose ir jų įgyvendinamuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdomo patikrinimas. Pastaroji mokestinio patikrinimo rūšis nuo kompleksinio ir teminio patikrinimų skiriasi tuo, kad jo metu tikrinamas ne mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumas, o tai, ar mokesčių mokėtojas tinkamai atlieka kitas mokesčių arba kituose teisės aktuose nustatytas jam pareigas (pvz., ar laiku užsiregistruoja kaip mokesčių mokėtojas, informuoja apie pasikeitusius registravimosi duomenis, ar apskaita tvarkoma nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų). Pavyzdžiui, operatyvaus patikrinimo metu gali būti tikrinama, kaip mokesčių mokėtojas vykdo Alkoholio ar Tabako kontrolės įstatymų ir kitų teisės aktų jam numatytas pareigas, taip pat siekiant surinkti priešpriešinę informaciją, t. y. norint gauti informaciją apie mokesčių mokėtoją, susijusią su tikrinamuoju mokesčių mokėtoju

ūkiniais finansiniais ryšiais, be kurios negali būti baigtas kito mokesčių mokėtojo patikrinimas. Valstybinei mokesčių inspekcijai atliekant operatyvius patikrinimus vadovaujamosi Administracinių teisės pažeidimų kodeksu ir Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis.

Mokestinis tyrimas – tai mokesčių administratoriaus pareigūno atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti mokesčių mokėtojo pateiktų mokesčių deklaracijų (ataskaitų, apyskaitų), dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę ir vertinimą, mokesčių mokėtojo vizitavimą, mokesčių mokėtojo veiklos kontrolę, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Mokestinio tyrimo metu mokesčių administratorius gali: paprašyti mokesčių mokėtojo pateikti mokestiniam tyrimui atlikti reikalingus duomenis ar dokumentus, paaiškinimus apie turto įsigijimo ar pajamų gavimo šaltinius, paprašyti juos pagrįsti, taip pat jis turi teisę daryti tų dokumentų kopijas, išrašus, žymas ant jų, duoti mokesčių mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus, Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka pateikti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus, patalpas, atlikti faktinius patikrinimus, įrengti skaitiklius ir matavimo prietaisus, o nustatęs pažeidimus, už kuriuos numatyta administracinė atsakomybė, surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolą ir pan. Mokestinis tyrimas gali būti atliekamas tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokestį išskaičiuojančio asmens atžvilgiu. Apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus mokesčių mokėtojui siunčiamas raštiškas pranešimas, kuriame išdėstoma nustatytų trūkumų ir (ar) prieštaravimų esmė, pašalinimo būdas ir pašalinimo terminas, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Jeigu mokesčių mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą laiką pašalina nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus, jam netaikoma baudų, tačiau tai nestabdo delspinigių skaičiavimo. Taip pat trūkumų ir (ar) prieštaravimų nepašalinimas yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą.

1.4. Vidaus kontrolė ir vidaus auditas

Vidaus kontrolei, kuri naudojama visose valstybės finansų sistemos grandyse ir yra jų valdymo sistemos dalis, būdingos tokios pagrindinės funkcijos:

- 1) apsaugoti įmonės „žmogiškąjį ir fizinį aktyvų“;
- 2) garantuoti valstybės ar įmonės veiklos efektyvumą.

Vidaus kontrolės buvimo ir rezultatyvaus veikimo svarbą visoje valstybės finansų kontrolės sistemoje parodo šiai sričiai reguliuoti viešajame sektoriuje veikiantis Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas.

Vidaus kontrolė – tai koordinuotų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti valstybės ar verslo aplinkos, procesų ir valdymo informacijos riziką. Plačiau šis klausimas aptariamas 6 skyriuje.

Vidaus auditas – nepriklausoma ir objektyvi tikrinimo, vertinimo ir stebėjimo veikla. Jos pagrindinis tikslas yra vertinti ir skatinti gerinti valstybės institucijos rizikos veiksnių valdymą, vidaus kontrolę ir priežiūrą, prireikus, konsultuoti valstybės instituciją, kaip geriau jai pasiekti nustatytuosius tikslus. Šias funkcijas atlieka vidaus auditorius, kuris yra valstybės tarnautojas, dirbantis atskiros valstybės institucijos vidaus audito tarnyboje.

Vadovybė dažnai vidaus audito padalinį sukuria kaip vidaus kontrolės sistemos dalį ir naudoja jį kaip priemonę vidaus kontrolės efektyvumui vertinti. Vidaus auditoriai reguliariai teikia informaciją apie vidaus kontrolės veikimą, skirdami daug dėmesio vidaus kontrolės struktūrai ir veiklai. Jie perduoda informaciją apie jos teigiamybes ir trūkumus, teikia rekomendacijas dėl jos tobulinimo.

Vidaus auditas nagrinėja vidaus kontrolės efektyvumą ir prisideda prie jo savo vertinimais ir rekomendacijomis, todėl atlieka reikšmingą vaidmenį užtikrinant vidaus kontrolės efektyvumą.

Priešingai negu vadovai, vidaus auditoriai tiesiogiai neatsako už vidaus kontrolės planavimą, įgyvendinimą, palaikymą ir dokumentavimą. Be to, turi būti garantuotas jų nepriklausomumas ir objektyvumas. Vidaus auditas turi būti nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla, kurianti vertę ir gerinanti organizacijos veiklą. Ji padeda organizacijai įgyvendinti tikslus sistemingai ir tinkamai vertindama rizikos valdymo, kontrolės ir vadovavimo procesus bei didindama jų efektyvumą. Vidaus auditorius negali būti stiprios vidaus kontrolės sis-

temos pakaitalas, nes svarbu, kad vidaus auditoriai būtų nepriklausomi nuo vadovybės, dirbtų nešališkai, teisingai ir sąžiningai, atsiskaitydami tik aukščiausiam organizacijos vadovui.

Yra nustatytos profesinės gairės, kuriomis turi naudotis vidaus auditoriai, – tai Tarptautiniai vidaus audito standartai (toliau – TVAS). Standartus sudaro *kokybės* standartai ir *veiklos* standartai. Kokybės standartuose apibrėžiami reikalavimai organizacijoms ir asmenims, teikiantiems vidaus audito paslaugas. Veiklos standartuose apibūdinamas vidaus audito paslaugų pobūdis ir pateikiami kokybės kriterijai, kuriais remiantis gali būti vertinamos vidaus audito paslaugos. Veiklos standartai pateikia gaires ir reikalavimus, susietus su vadovavimu vidaus audito veiklai, planavimu, rizikos valdymu, kontrole, užduotimis, teikiama apibendrinta nuomone.

Kokybės ir veiklos standartai taikomi visoms vidaus audito paslaugoms. Kokybės standartai pateikia nuorodas ir reikalavimus, susijusius su vidaus audito veiklos tikslais, įgaliojimais ir funkcijomis bei profesinės etikos principų laikymusi.

Vidaus audito veiklai Etikos kodekse yra nustatyti principai:

Nepriklausomumas ir objektyvumas: vidaus audito veikla turi būti nepriklausoma, vidaus audito vadovas turi atsiskaityti tokio lygio organizacijos valdymo organui, kuris gali garantuoti, kad bus sudarytos sąlygos tinkamai atlikti vidaus audito funkcijas, vidaus audito vadovas su taryba (valdyba) turi bendrauti ir bendradarbiauti tiesiogiai. Vidaus auditoriai, atlikdami auditą, turi būti objektyvūs, objektyvumas suprantamas kaip vidinė nuostata, kuri leidžia vidaus auditoriams atlikti užduotis taip, kad jie galėtų garantuoti už savo darbo rezultatus ir neiti į kompromisus dėl darbo kokybės.

Profesionalumas ir reikiamas profesinis atidumas: vidaus auditoriai privalo turėti žinių, įgūdžių ir kitų sugebėjimų, reikalingų auditoriaus funkcijoms atlikti, ir turi dirbti atidžiai bei kvalifikuotai, kaip to pagrįstai tikimasi iš išmanaus ir kompetentingo vidaus auditoriaus, nors reikiamas profesinis atidumas nereiškia, kad neįmanoma suklysti.

Nuolatinis profesinis tobulėjimas: vidaus auditoriai turi nuolat gilinti žinias, tobulinti įgūdžius ir ugdyti kitas profesines savybes ir sugebėjimus.

Be profesinės etikos principų, TVAS kokybės standartuose nustatyta prievolė rengti vidaus audito veiklos kokybės užtikrinimo ir gerinimo

programą, kurios tikslas – įvertinti, ar vidaus audito veikla atitinka vidaus audito apibrėžimą bei standartus ir ar vidaus auditoriai vadovaujasi Etikos kodeksu.

Šiuo tikslu turi būti atliekami tiek vidiniai, tiek ir išoriniai sistemos veikimo vertinimai. Vidiniai vertinimai apima nuolatinę vidaus audito veiklos stebėseną ir periodinę peržiūrą, kurią atlieka patys auditoriai (savęs vertinimas), arba kurias atlieka kiti tos pačios organizacijos darbuotojai, gerai išmanantys vidaus audito veiklą. Išorinį vidaus audito veiklos vertinimą bent kartą per penkerius metus turi atlikti kvalifikuotas ir nepriklausomas vertintojas ar vertintojų grupė, nepriklausanti organizacijai.

Vidaus audito vadovas apie kokybės užtikrinimo ir gerinimo programos vertinimo rezultatus turi pranešti aukščiausiems vadovams. Visa tai yra funkcinės priemonės, kuriomis organizacijos vadovai gauna iš vidaus šaltinių užtikrinimą, jog procesai, už kuriuos jie yra atsakingi, veikia taip, kad sumažėja apgaulės, klaidų, neefektyvumo ar netaupumo tikimybė.

Vidaus auditas turi išorės audito požymių, tačiau gali vykdyti vadovybės lygmens, kuriam atsiskaito, nurodymus. Nepriklausoma, objektyvi užtikrinimo ir konsultavimo veikla yra skirta organizacijos veiklos vertei didinti ir patobulinti. Ji padeda organizacijai įgyvendinti tikslus, diegdama sistemingą, disciplinuotą veikimo būdą rizikos valdymo, kontrolės ir valdymo procesų vertinimo bei efektyvumo didinimo srityse. Jos funkcijos, be kita ko, apima apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų pakankamumo ir efektyvumo nagrinėjimą, vertinimą ir stebėjimą. Vidaus auditorius (auditoriai) nagrinėja vidaus kontrolės sistemos efektyvumą ir didina jį atlikdamas vertinimus ir teikdamas rekomendacijas, tačiau tiesiogiai neatsako už jos planavimą, įgyvendinimą, priežiūrą ir dokumentavimą.

Be organizacijos vidaus kontrolės stebėjimo vaidmens, tinkamas vidaus auditas gali padidinti išorės audito darbo efektyvumą tiesiogiai padėdamas išorės auditoriams. Išorės audito procedūrų pobūdis, apimtis ar laikas gali keistis, jei išorės auditorius pagrįstai gali remtis vidaus auditoriaus darbu.

Vidinis auditas sprendžia uždavinius:

- tikrina ir įvertina apskaitą, finansines ataskaitas, kitas operacijas, nustato jų logiškumą;
- įsitikina, ar viskas daroma pagal numatytą politiką, planus ir procedūras;
- ieško būdų, kaip sumažinti ir (ar) išplėsti veiklą;
- tikrina turimų duomenų patikimumą ir numato jų panaudojimo galimybes;
- įvertina atliekamų darbų kokybę;
- pateikia įmonės veiklos tobulinimo rekomendacijas ir t. t.

1.5. Nepriklausomas auditas

Auditas – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinių ataskaitų tvirtinimais apie ūkio subjekto veiklą, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitikimo laipsnį, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams. Plačiau šis klausimas nagrinėjamas antrajame šios studijos skyriuje.

Auditoriams ir audito įmonėms (įmonės darbuotojams) įstatymu įtvirtintas įpareigojimas profesinėje veikloje laikytis TBF Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos normų (Tarptautinės buhalterių federacijos Tarptautinių etikos normų buhalteriams valdybos parengti ir patvirtinti profesinės etikos principai). Toliau pateikiami patys bendriausi principai, nes šio kodekso nuostatos bei galimų grėsmių ir jų mažinimo aplinkybės pateikiamos ne vienoje dešimtyje kodekso puslapių.

Bendriausi principai, taikomi auditoriui:

Sąžiningumo: visuose profesiniuose ir verslo santykiuose jis turi būti doras ir sąžiningas.

Objektyvumo: neturi leisti, kad šališkumas, interesų konfliktas ar per daug didelė kitų asmenų įtaka paveiktų jo profesinius ar verslo sprendimus.

Profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo: pareiga išlaikyti tokią profesinių žinių ir kompetencijos lygį, kuris užtikrintų, kad klientui būtų teikiamos paslaugos, pagrįstos šiuolaikine praktine patirtimi, įstatymais ir metodika, turi kruopščiai dirbti ir laikytis galiojančių specialiųjų ir profesinių standartų.

Konfidencialumo: pasirūpinti profesinių ir verslo santykių metu gautos informacijos konfidencialumu ir be tinkamo ir specialaus leidimo neatskleisti šios informacijos trečiosioms šalims, išskyrus atvejus, kai ją atskleisti yra teisinė ar profesinė jo teisė arba pareiga.

Profesionalaus elgesio: turi laikytis atitinkamų įstatymų ir teisės aktų ir vengti profesiją diskredituojančių veiksmų.

Be Buhalterių profesionalų etikos kodekse nurodytų profesinės etikos principų, audito įmonėms ir auditoriams galioja ir šie Audito įstatyme nustatyti pagrindiniai profesinės etikos principai:

- **nepriklausomumo ir objektyvumo** – auditorius ir audito įmonė atlikti auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus;

- **konfidencialumo ir profesinės paslapties** – auditorius ir audito įmonė privalo laikyti paslapyje užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės patiktą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims, išskyrus šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytus atvejus, nenaudoti užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės audito metu gautos informacijos audito įmonės ir (arba) trečiųjų asmenų interesams tenkinti;

- **sąžiningumo** – auditoriaus ir audito įmonės nuomonė neturi būti veikiamą kitų nuomonės;

- **profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo** – auditorius privalo turėti reikiamų žinių ir įgūdžių, skirti pakankamai laiko, kad auditas būtų atliktas profesionaliai;

- **atsakomybės visuomenei** – audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai (kredito įstaigos, valstybės institucijos, darbdaviai ir darbuotojai, įmonių savininkai ir dalyviai, investuotojai ir kiti), priimdami ekonominius sprendimus.

Auditorius, atlikdamas auditą, yra įstatymo įpareigotas jį atlikti pagal tarptautinius audito standartus. Tarptautiniai audito standartai (TAS) – Tarptautinės apskaitininkų federacijos (International Federation of Accountants – IFAC) Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos parengti ir patvirtinti Tarptautiniai audito standartai ir su jais susiję Tarptautiniai audito praktiniai nurodymai. Tai bazinės audito atlikimo nuostatos, nepriklausomai nuo vietinių šalies įstatymų ir kitų reikalavimų. Auditoriaus darbą reglamentuojančių profesinių standartų yra ne viena dešimtis. Standartų nuostatos apima visas audito proceso sritis, pradedant 200-uoju TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“ iki

810-ojo „Užduotys pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų santraukų“. Tarptautinių audito standartų naudojimas nepriklausomų auditorių darbe suteikia galimybę pasitikėti pateiktomis nepriklausomų auditorių išvadomis tarptautiniu lygmeniu, nesvarbu, kokios šalies auditorius pateikė išvadą atlikęs finansinių ataskaitų auditą.

Klausimai diskusijai:

1. Kokios kontrolės institucijos vykdo valstybės biudžeto pajamų surinkimo kontrolę?
2. Kuo skiriasi valstybės biudžetas nuo nacionalinio ataskaitų rinkinio?
3. Kokios yra viešojo sektoriaus finansinių ataskaitų rinkinio sudėtinės dalys ir kokiais standartais vadovaujantis šis rinkinys sudaromas?
4. Kokios pajamos priskiriamos savivaldybių biudžetų pajamomis ir kas jas administruoja?
5. Kokiais pagrindiniais profesinės etikos principais vadovaujasi kontrolę vykdančios asmenys?
6. Kokius dokumentus viešai pateikia Valstybės kontrolierius atlikęs valdymo auditą?
7. Kokius skirtumus įžvelgiate valstybės auditorių ir nepriklausomų auditorių darbo rezultatuose?
8. Kokia yra vidaus auditoriaus atsakomybė dėl vidaus kontrolės sistemos sukūrimo ir veikimo?
9. Kokie metodai gali būti naudojami vykdant finansų kontrolę?
10. Kuo tarpusavyje skiriasi atskiros mokesčių administratoriaus naudojamos patikrinimų rūšys?
11. Kokie yra specializuoti ir nespecializuoti viešųjų finansų kontrolės subjektai, kokios jų funkcijos?
12. Kokias teises turi valstybės kontrolierius?

2. FINANSŲ AUDITO KONCEPCIJOS IR PLĖTROS KRYPTYS

2.1. Audito atsiradimo prielaidos

Audito atsiradimą lėmė įvairios išorinės (ekonomikos augimas, investicijų, verslo plėtra) ir vidinės (valdymo priežiūros užtikrinimas) aplinkybės. Viena jų – įmonės savininkų ir jos samdytų vadovų skirtingi interesai. Rinkos ekonomikos sąlygomis, kai akcininkai nustojo tiesiogiai dalyvauti įmonės valdymo procese ir šią funkciją perdavė samdytiems asmenims, įsivyravo informacijos asimetriškumo problema. Tai reiškia, kad samdyti vadovai geriau žino įmonės situaciją ir finansinę būklę ir gali akcininkams pateikti neišsamią arba nepakankamai kokybišką informaciją, kuri nulemtų nepalankaus sprendimo pasirinkimą. Todėl atsirado būtinybė kontroliuoti, kaip naudojamas perduotas valdyti turtas, kitaip tariant, atsirado poreikis taikyti nepriklausomas kontrolės priemones, kurios padėtų mažinti turto pasisavinimo ar iššvaistymo atvejus, užkirsti kelią galimai neteisėtai veiklai, mažinti apskaitos ir finansinių ataskaitų duomenų iškraipymo riziką. Ne tik akcininkams, bet ir bankams, kreditoriams, verslo partneriams svarbu žinoti, kokia yra finansinė būklė tų įmonių, į kurias jie investavo arba numato investuoti savo kapitalą ar palaikyti verslo ryšius. Vadinasi, patikima finansinių ataskaitų informacija yra vartotojų poreikis. Vartotojai reikalauja, kad nepriklausoma trečioji šalis įvertintų finansinių ataskaitų informaciją ir jos vartotojams užtikrintų, kad vadovybės sudarytos finansinės ataskaitos yra teisingos ir tinkamai pateiktos. Anot V. Lakio (2002), taip užtikrinti gali tik profesionalūs ir nepriklausomi specialistai, turintys visuomenės pasitikėjimą. Tokie specialistai yra nepriklausomi auditoriai. Jie tikrina įmonių finansines ataskaitas ir pateikia savo išvadą, ar jos parodo tikrąją įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinės ataskaitos parengtos laikantis visuotinai pripažintų apskaitos principų ir teisės aktų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų parengimą.

Daugelyje literatūros šaltinių šiuolaikinio audito pradžia nurodomi 1845 m., kai D. Britanijoje buvo priimta keletas įstatymų, numatančių, kad akcinės bendrovės privalo patvirtinti savo įmonės finansinių ataskaitų tikrumą ir teisingumą ne rečiau kaip kartą per metus. Patvirtinti galėjo tik nepriklausomi aukštos kvalifikacijos buhalteriai ekspertai (mūsų auditorių prototipas). Jie turėjo patikrinti tų bendrovių buhalterines knygas ir sąskaitas, o tikrinimo rezultatus pateikti akcininkams. Tokie reikalavimai paskatino buhalterius burtis ir kurti profesines organizacijas, reikalaujant, kad šalių vyriausybės įteisintų jų veiklą. Pirmoji pasaulyje profesinė audito organizacija buvo įkurta Škotijoje 1854 m. spalio 23 d. Tą dieną Edinburgo buhalterių sąjungai buvo suteiktas karališkasis statusas, o jos nariai pavadinti diplomuotais, prisiekusiais, privileijuotais buhalteriais. Škotijos buhalterių patirtimi greitai pasekė Anglijos, o vėliau ir kitų pasaulio šalių buhalteriai, pradėję steigti profesines buhalterių (auditorių) organizacijas.

Auditoriaus sąvoka vartojama jau nuo XVI a. (D. Britanija). Ją buvo apibūdinami žmonės, užsiimantys apskaitos įrašų tikrinimu. Tuomet auditoriaus pareigas galėjo eiti tik asmuo, turintis buhalterio diplomą, sėkmingai išlaikęs specialybės egzaminą ir gavęs licenciją, t. y. teisę verstis auditoriaus veikla. Tačiau tai dar nebuvo auditas dabartine šio žodžio prasme.

Lietuvoje nepriklausomo audito sistema buvo pradėta diegti tik atkūrus nepriklausomybę. Pirmasis audito veiklą reglamentuojantis dokumentas – Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl auditorių veiklos organizavimo“ – buvo priimtas 1991 m., tačiau realiai jis nebuvo įgyvendintas. Kitas dokumentas, įteisinęs audito veiklą Lietuvoje, buvo Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. sausio 4 d. nutarimas Nr. 9 „Dėl audito organizavimo“. Šiuo nutarimu buvo patvirtinti „Audito Lietuvos Respublikoje nuostatai“. Jie reglamentavo auditorių ir audito įmonių teises, pareigas, atsakomybę, audito atlikimo tvarką, audito rezultatų įforminimą ir kt. („Valstybės žinios“ (toliau – Žin.), 1995, Nr. 4-76). Tuo pačiu nutarimu buvo įsteigtas Lietuvos Respublikos audito ir apskaitos institutas. 1996 m. minėtasis institutas organizavo pirmuosius egzaminus auditoriaus kvalifikacijai įgyti. Juos išlaikė ir auditoriaus kvalifikaciją įgijo 211 pretendentų (Daujotaitė, 2006).

Iš esmės audito veikla Lietuvoje įteisinta tik 1999 m. birželio 15 d., priėmus Lietuvos Respublikos audito įstatymą. Šis įstatymas apibrėžė audito atlikimą, auditoriaus vardo suteikimo tvarką,

audito įmonių ir auditorių profesinę veiklą bei jos priežiūrą, Auditorių rūmų steigimą, veiklą, valdymą, daugelį kitų dalykų. 1999 m. spalio 1 d. įsigaliojus šiam įstatymui, suaktyvėjo profesinių audito organizacijų veikla – daugiau dėmesio buvo skiriama audito metodinei bazei kurti.

Apžvelgiant audito raidą Lietuvoje, reikia pažymėti, jog nemažą reikšmę Lietuvos audito sistemos kūrimui turėjo Lietuvoje steigiamos tarptautinės audito įmonės. 1992 m. pradžioje buvo įkurta „Arthur Andersen & Co“, 1993–1994 m. – KPMG, „Price Waterhouse“ ir „Coopers & Lybrand“ įmonės. Šiuo metu Lietuvoje veikia keturių didžiųjų pasaulinio audito tinklo įmonių padaliniai. Tai UAB „PricewaterhouseCoopers“, UAB „Ernst & Young Baltic“, UAB „KPMG Baltics“ ir UAB „Deloitte Lietuva“.

2.2. Teoriniai audito sampratos aspektai

Teoriniams audito sampratos aspektams nagrinėti pasirinkta atstovaujamojo ir atstovo teorija, kuri neabejotinai vyrauja šiandieninio audito mokslo srityje. Lietuvoje vis dar stokojama diskusijų auditą pagrindžiančių teorijų klausimais, nors tarptautinėje erdvėje šiomis temomis plačiai diskutuojama (Eilifsen, Messier, Glover, Prawitt, 2014), yra tvirtai nusistovėję terminai, kuriais ir remsimės šiame vadovėlyje.

Atstovaujamojo ir atstovo teorija. Nuo to laiko, kai turto savininkai nustojo patys valdyti savo turtą ir patikėjo jo valdymą samdytiems asmenims³, atsirado poreikis kontroliuoti, kaip šis turtas naudojamas. Šiuo požiūriu auditas kūrėsi kaip savininko (vadinamo atstovaujamojo), patikėjusio turto valdymą įgaliotam atstovui, rizikos mažinimo strategija. Atstovas turėjo parengti ataskaitas ir atsiskaityti atstovaujamajam už tinkamą turto naudojimą. Dėl fizinio atstumo, patirties, laiko stokos ir pan. atstovaujamasis samdė nepriklausomą trečiąją šalį (auditorių), kuris turėjo patvirtinti tų ataskaitų tikrumą ir teisingumą.

Vienas svarbiausių minėtos teorijos aspektų yra atstovų stebėjimo ir kontrolės klausimas. Kontrolės sistema ir kokybiškai įvertinta informacija, gaunama iš išorės šaltinių, gali suteikti informaciją apie tikrąją padėtį ar veiksmų pasekmes, nepriklausomai nuo atstovo. Šiuo tikslu

3 Kitaip tariant, didelių bendrovių, korporacijų savininkai dažniausiai tiesiogiai verslo nevaldo, bet samdo profesionalius vadybininkus (toliau – vadovybė). Vadovybė – tai asmuo (asmens), priimančias (-ys) administracinę atsakomybę už įmonės veiklos vykdymą. Pavyzdžiui, 2011 metų „Creditinfo“ duomenimis, įmonių, turinčių samdytą vadovą, pajamų augimas buvo vidutiniškai 9–10 proc. didesnis nei kitų bendrovių.

atstovaujamasis samdo trečiąją šalį – auditorių, kurio pagrindinė užduotis – įvertinti atstovo veiklą, teikti informaciją apie tai atstovaujajam ir taip mažinti informacijos asimetriją⁴. Auditoriai turi įvertinti, ar atstovai tinkamai ir kokybiškai atlieka savo pareigas. Įtraukus trečiąją šalį (auditorių), gaunamas išplėstinis atstovaujamojo ir atstovo modelio variantas, žr. 2.1 pav.



Šaltinis: Daujotaitė ir kt., 2012, 34 p.; Eilifsen, *et al.* 2014, 7 p.

2.1 pav. Išplėstinis atstovaujamojo, atstovo ir auditoriaus modelis

Esminis šio modelio komponentas yra atstovo *atskaitingumo* principas. Sąvokos *atskaitingumas* reikšmė ne visada aiški ir dažnai vartojama kaip sąvokų *atsakomybė*, *įsipareigojimas* sinonimas. Atskaitingumas reiškia, kad vadovas privalo prisiimti atsakomybę už tai, ką jis daro, antra vertus, kiekvieno lygmens atstovų veikla ir atsakomybė turi būti aiškiai apibrėžta. Atskaitingumas nėra atsakomybės nustatymas. Ši užduotis jau būna atlikta, kai vadovas samdomas. Atskaitingumas atsiranda prisiimant pareigas ir siekiant įgyvendinti tai, kas numatyta. Taigi atskaitingumo principas suponuoja *atstovo pareigą atsiskaityti* už jam *atstovaujamojo numatytų pareigų* vykdymo kokybę ir įsipareigojimą būti atsakingam už galimas atsiskaitymo pasekmes (tai reiškia, kad in-

4 Asimetrinė informacija reiškia atstovo didesnę informacijos galią, nes jis, geriau žinodamas įmonės situaciją ir finansinę būklę, gali neišsamiai dalytis šia informacija su atstovaujamoju, pavyzdžiui, pateikti ne visą informaciją arba vieniems teikti vienokią informaciją, o kitiems nepateikti informacijos.

formacija turi būti objektyvi, aktuali, išsami). Vadovai turėtų prisiimti atsakomybę už veiksmingą ir efektyvų įmonės valdymą ir pareigą atsiskaityti už veiklos įgyvendinimą.

Atstovaujamojo ir atstovo teorijos ištakos glūdi vienoje iš **mainų teorijos atšakų** – racionalaus pasirinkimo teorijoje. Tai maksimizuojančių pasirinkimų teorija. Ši teorija yra naujosios institucijų ekonomikos srities konstruktas. Ji teigia, kad atstovai yra atstovaujamųjų pasirinkimo galimybė ir atstovaujamieji turėtų numatyti atstovams tam tikras paskatas, kad atstovai taptų „geru pasirinkimu“. Šią teoriją pagrindžia ir ekonominis racionalumas: procesas, kurio metu atstovaujamieji pasirenka savo atstovus, yra galimybių ir sąnaudų funkcija. Tokia funkcija bus vykdoma efektyviai, jeigu atstovai bus skatinami tapti geru pasirinkimu atstovaujamiesiems.

Atstovaujamojo ir atstovo teorija yra **mikrolygmens teorija**. Ji paaiškina, kas vyksta, kai atstovaujamasis deleguoja įgaliojimus valdyti jo turtą atstovui. Atstovas paprastai turi informacijos ar sugebėjimų, kurių atstovaujamasis stokoja. Atstovaujamojo problema kyla tada, kai atstovaujamasis ir atstovas turi skirtingus interesus ar prioritetus, o atstovas gali prieiti prie nuodugnesnės informacijos nei atstovaujamasis. To pasekmė yra asimetrinės informacijos ar interesų konflikto tarp atstovaujamojo ir atstovo galimybė.

Atstovaujamojo ir atstovo teorijos pranašumas yra įgaliojimų grandinės analizės galimybės, leidžiančios nagrinėti stipriųjų ir silpnųjų įgaliojimų grandinės ypatybių priežastis. Įgaliojimų perdavimo grandinės procesas kelia tokius esminius klausimus: ar iš tikrųjų atstovaujamasis žino, kad atstovas vykdo jam numatytas pareigas ir ar atstovų informacija apie veiklą yra teisinga? Šie klausimai verčia pagalvoti, kaip atstovai turėtų būti kontroliuojami ir kaip jie turėtų atsiskaityti atstovaujamajam. Lemiamas veiksnys – disponavimas informacija. Paprastai deleguojanti šalis turi mažiau informacijos apie tikrąją padėtį nei ta šalis, kuriai galia yra deleguojama. Tačiau deleguojanti šalis turi įvairių priemonių, galinčių kompensuoti informacijos trūkumą. Tai jau aptarėme analizuodami 1 paveikslą.

Apibendrinant išsakytas mintis galima teigti, kad atskaitingumo požiūriu auditas pateikia profesionaliai struktūruotą ir nepriklausomą informaciją apie įvairius atskaitingumo proceso dalyvius. Auditoriaus finansinių ataskaitų patvirtinimas suteikia finansinėms ataskaitoms patikimumo ir mažina informacinę riziką, kad skelbiama informacija

yra reikšmingai iškraipyta. Informacijos rizikos mažinimo nauda svarbi abiem šalims – ir atstovaujamajam (savininkui), ir atstovui (2.1 pav.). Atstovaujamojo ir atstovo santykių suvokimas padeda suprasti audito reikalavimus ir padaryti išvadą, kad atstovaujamojo ir atstovo modelis yra konceptuali priemonė, parodanti sudėtingus samdos santykius. Tai gi atstovaujamojo ir atstovo teorija padeda pagrįsti tinkamo atstovavimo ir galimo interesų konflikto aspektus.

Prieš pradėdami nagrinėti finansinių ataskaitų auditą, pasitelkime analogijos atvejį ir panagrinėkime turto pirkimo situaciją. Tai padės geriau suvokti nagrinėjamus audito sampratos aspektus.

1 INTARPAS. Tarkime, Jūs ketinate pirkti biuro pastatą. Turbūt su tiksite, kad egzistuoja informacijos asimetrija, nes pardavėjas turi daugiau informacijos apie parduodamo turto vertę nei pirkėjas. Tai galima pavadinti natūraliai egzistuojančiu *interesų konfliktu* tarp pardavėjo ir pirkėjo. Pardavėjas paprastai nustato aukštesnę kainą, perdėtai motyvuodamas teigiamas turto puses ir nutylėdamas neigiamas. Kitaip tariant, pirkėjas susiduria su informacine rizika.

Klausimai diskusijai: 1 klausimas: kaip pardavėjas pagrindžia kainos dydį? 2 klausimas: ar pardavėjo tvirtinimai yra patikimi? 3 klausimas: kaip spręsite iškilusią problemą dėl pardavėjo tvirtinimų patikimumo?

Atsakant į klausimus galima teigti, kad pardavėjas kainos dydį pagrindžia pateikdamas tvirtinimus apie šio turto būklę (vandentiekis, elektros tinklai ir pan.). Nors dauguma pardavėjų yra sąžiningi, bet yra ir kitokių situacijų. Problema yra ta, kad pirkėjas dažniausiai nežino, ar pardavėjas tinkamai įvertino parduodamo turto visus struktūrinius ir mechaninius aspektus. Šią spragą dėl pardavėjo tvirtinimų patikimumo pirkėjas gali sumažinti kreipdamasis į turto vertintoją.

2 INTARPAS. Tarkime, Jūs nusprendėte kreiptis į turto vertintoją, kuris galėtų atlikti biuro pastato įvertinimą. Diskusijos klausimai:

- 1) Kokias pageidautinas charakteristikas turėtų turėti turto vertintojas?
- 2) Kokie būtų pageidautini turto vertinimo paslaugos bruožai?

Pageidaujami turtą vertinančio specialisto bruožai:

Kompetencija

Objektyvumas

Sąžiningumas

Atsakingumas

Pageidaujami turto vertinimo paslaugos bruožai:

Laiku atliekamas

Prieinama kaina

Išbaigtumas

Efektyvumas

Sistemiškumas ir patikimumas

Informatyvumas

3 INTARPAS. Apibrėžkite turto vertinimo ir finansinio audito panašumus.

Turto vertinimo poreikis taip pat kyla dėl informacijos asimetrijos ir interesų konflikto tarp turto pirkėjo ir pardavėjo. Informacijos asimetrija ir interesų konfliktas taip pat egzistuoja tarp įmonės vadovybės ir potencialių investuotojų. Vienas esminių skirtumų yra tas, kad pirkėjas paprastai kiekvienu atveju samdo ir apmoka už turto vertinimo paslaugas tiesiogiai. Taip mažinama šios paslaugos teikėjų objektyvumo ir nepriklausomumo rizika.

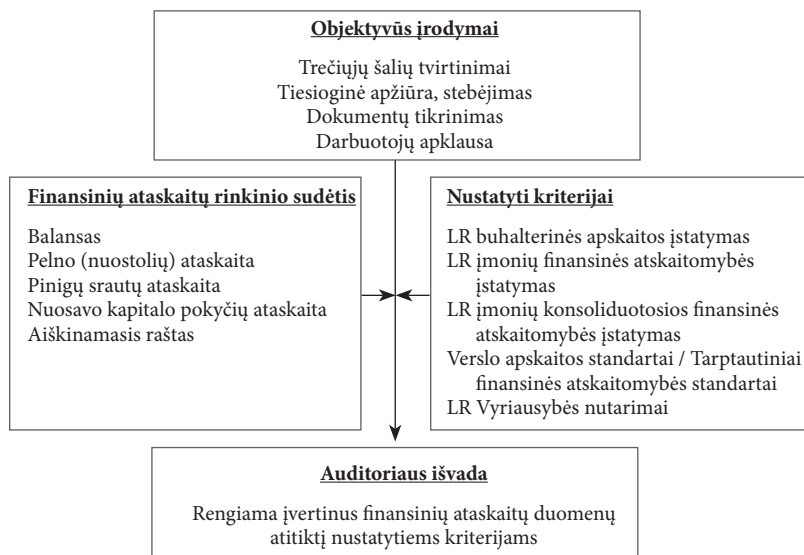
Auditą, jo atlikimą, viena vertus, nulemia šalies įstatymai (pavyzdžiui, auditas privalomas uždarojoje akcinėje bendrovėje, kooperatinėje bendrovėje ir pan., – šie reikalavimai nustatyti įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme), antra vertus, gali būti atliekamas ir savanoriškas, įmonės iniciatyva. Vedant paralelę su turto vertinimu, akivaizdu, kad šiuo atveju kiekvienas investuotojas nesamdo ir nemoka už auditą. Įmonė samdo ir apmoka už audito atlikimą, o auditorius, pareikšdamas savo nepriklausomą nuomonę, užtikrina dėl audituotų finansinių ataskaitų patikimumo, kuriuo naudojasi daugelis potencialių investuotojų. Akivaizdu, kad šiose situacijose lemiamas veiksnys yra auditoriaus nepriklausomumas.

2.3. Auditas, jo tikslai, būtinumas

„Auditas – tai sistemingas objektyvių įrodymų, susijusių su finansinėse atskaitose pateikiamais tvirtinimais, rinkimo ir įvertinimo procesas, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį, bei gautų rezultatų perdavimas suinteresuotiems vartotojams“. Šis Amerikos apskaitininkų asociacijos cituojamas audito apibrėžimas apima keletą aspektų:

- pirma, auditas – tai sistemingas objektyvių audito įrodymų rinkimo procesas;

- antra, auditas – tai audituojamos įmonės vadovybės finansinėse ataskaitose pateiktų duomenų patikrinimas ir patvirtinimas arba paneigimas, remiantis jų atitiktimi nustatytiems kriterijams;
- trečia, auditas – tai nuomonės apie finansines ataskaitas pareiškimas, suteikiantis joms daugiau patikimumo, reikalingo suinteresuotiems informacijos vartotojams (žr. 2.2 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

2.2 pav. Audito samprata

Panašiai auditas apibūdinamas ir Lietuvos Respublikos audito įstatyme: *finansinių ataskaitų auditas – nepriklausomas audituojamos įmonės finansinių ataskaitų patikrinimas ir auditoriaus išvados pateikimas vadovaujantis teisės aktų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų audito atlikimą, reikalavimais.*

Šiame apibrėžime akcentuojama keletas dalykų:

- Auditas yra patikrinimas. Tai yra kontrolės forma.
- Tai nepriklausomas patikrinimas. Jį atlieka nepriklausomi auditoriai.
- Tai įmonės finansinių ataskaitų tikrinimas. Jo metu tikrinamas įmonės tam tikro laikotarpio finansinių ataskaitų rinkinys – balansas, pelno (nuostolių), pinigų srautų ir kitos finansinę atskaitomybę suda-

rančios ataskaitos, nustatoma, ar jos teisingai sudarytos, ar atskleidžia tikrąją įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus.

- Tai nuomonės apie finansinių ataskaitų rinkinį, kaip visumą, pareiškimas. Šią nuomonę pareiškia auditorius, atlikęs auditą. Nuomonė suformuluojama kaip auditoriaus išvada nurodant, ar audituotos finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, ar ji sudaryta remiantis bendraisiais apskaitos principais ir galiojančiais teisės aktais.

Remiantis pateiktaisiais apibrėžimais, galima apibendrinti, kad auditas – tai objektyvus įrodymų rinkimo, sisteminimo ir įvertinimo procesas. Svarbiausios šio proceso ypatybės – įrodymų rinkimas, metodiskumas ir objektyvumas.

Įrodymų rinkimas: auditorius, siekdamas patvirtinti arba paneigti įmonės vadovybės pateiktų finansinių ataskaitų duomenų teisingumą, turi surinkti reikiamą informaciją.

Metodiškumas: įrodymams rinkti naudojama nustatyta metodika. Taip siekiama užtikrinti, kad darbas būtų atliekamas kokybiškai, kad būtų remiamasi pakankamu skaičiumi patikimų įrodymų.

Objektyvumas: auditas turi būti objektyvus, t. y. jis turi objektyviai įvertinti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus, atskleisti teigiamus ir neigiamus veiksnius, tikrąją padėtį.

Audito įmonė gali teikti ne tik audito, bet ir kitas susijusias paslaugas, žr. 2.3 pav.



Šaltinis: parengta autorės.

2.3 pav. Auditas ir susijusios paslaugos

Užtikrinimo ir kitos susijusios paslaugos – audito įmonės teikiamos ne audito paslaugos, atliekamos pagal Tarptautinius užtikrinimo užduočių standartus, Tarptautinius peržvalgų standartus, Tarptautinius susijusių paslaugų standartus ir susijusius praktinius nurodymus.

Užtikrinimo paslaugos yra nepriklausomos profesionalios paslaugos, teikiamos atsižvelgiant į kliento poreikius gauti nepriklausomą užtikrinimą dėl informacijos, susijusios su konkrečiu kliento produktu, paslauga ar veikla, patikimumo ar pagrįstumo. Pavyzdžiui, veiklos apžvalgos, arba tam tikrais atvejais įmonės rengia prognozuojamą finansinę informaciją (prospektus), kuri pagal įstatymų reikalavimus privalo būti patikrinta ir pateikta kartu su nepriklausomo auditoriaus išvada. Audito įmonės teikia išvadas dėl prognozuojamos finansinės informacijos taikomų reikalavimų.

Atestavimo paslaugos yra praktinis įvertinimas ir ataskaitos pateikimas. Pavyzdžiui, finansinės prognozės ir planai, kai kurios nefinansinės atestacijos užduotys, tokios kaip sutartinių reikalavimų laikymasis, vidaus kontrolės sistemų veiksmingumas, atsargų kiekiai, vietovės ir pan.

Audito tikslai nurodyti Lietuvos Respublikos audito įstatyme ir tarptautiniuose audito standartuose (toliau – TAS). Tai (200-asis TAS): a) užtikrinti, kad finansinėse ataskaitose apskritai nebūtų reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos, ir tuo remiantis pareikšti nuomonę, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką; b) parengti išvadą apie finansines ataskaitas ir ją paskelbti, kaip to reikalaujama pagal tarptautinius audito standartus, remiantis auditoriaus surinktais įrodymais. Reikėtų atkreipti dėmesį į dar vieną šio standarto teiginį: *nors auditoriaus nuomonė sustiprina finansinių ataskaitų patikimumą, tačiau informacijos vartotojas neturėtų manyti, kad tai garantuoja įmonės veiklą ateityje ar patvirtina, jog vadovybė efektyviai ir veiksmingai tvarkė įmonės reikalus*. Auditas suteikia finansinių ataskaitų vartotojams pakankamą, bet ne absoliutų užtikrinimą, kad vadovybės sudarytos finansinės ataskaitos yra teisingai pateiktos.

Lietuvos Respublikos audito įstatyme nurodomi tokie audito tikslai:

1) nustatyti, ar *finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo audituojamos įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą;*

2) nustatyti, ar *metiniame pranešime (konsoliduotajame metiniame pranešime) arba įmonės veiklos ataskaitoje (jeigu pagal teisės aktų reikalavimus jie rengiami) pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų (metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų) duomenis.*

Šie audito tikslai yra konkretūs ir išreiškia audito esmę bei paskirtį. Be minėtų bendrųjų audito tikslų, galima išskirti ir specialiuosius. Specialiaisiais audito tikslais vadinami tokie tikslai, kurie keliami atliekant konkrečių sričių auditą. Pavyzdžiui, ilgalaikio turto audito atlikimo metu keliami tokie tikslai: patikrinti, ar turtas iš tikrųjų egzistuoja ir priklauso įmonei, ar teisingai nustatyta jo vertė, ar taikomi teisingi nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, ar tinkamai tvarkoma šio turto apskaita ir pan. Panašūs tikslai keliami atliekant trumpalaikio turto, nuosavybės, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų ir kitų sričių auditą.

Konkretaus audito tikslas numatomas audito įmonės ir užsakovo pasirašomoje audito paslaugų teikimo sutartyje, aptariant audito objektą.

Kaip jau ir minėta, **audito reikalingumą** lemia keletas priežasčių. Viena iš jų – patikimos, tikros ir teisingos finansinės apskaitos informacijos poreikis. Įmonės išleidžia ir perka akcijas, perka ir parduoda skolon prekes, ima bei teikia paskolas, atlieka daugybę kitų operacijų. Šie sandoriai reikalauja patikimos finansinės informacijos. Įmonių finansines atskaitas rengia tų įmonių atsakingi darbuotojai. Jų negalima laikyti nešališkais asmenimis. Tokia padėtis sudaro sąlygas interesų konfliktui tarp informacijos rengėjų ir jos vartotojų. Situaciją interesų konfliktui atsirasti gali nulemti vadovybės šališkumas pateikiant finansines atskaitas, informacijos vartotojų nutolimas nuo įmonės rengiamos informacijos ir pagaliau pačių finansinių ataskaitų rinkinio sudėtingumas, reikalaujantis specifinių žinių.

Vadovybės šališkumas gali būti siejamas su iškraipytos ar pernelyg optimistinės informacijos pateikimu. Vadovybei lengviau siekti savo tikslų – gauti paskolą, pritraukti investicijas ir pan., jeigu įmonės finansinių ataskaitų rodikliai geri. Todėl įmonės neretai linkusios pagražinti tikrąją padėtį.

Paprastai vidaus ir išorės informacijos vartotojai neturi galimybės įsitikinti, ar įmonė ūkinės operacijas atlieka laikydamasi įstatymų, ar finansinė atskaitomybė teisingai jas atskleidžia. Daugelis informacijos vartotojų negali prieiti prie pirminių dokumentų, neturi reikiamos kvalifikacijos ir patirties. Jiems telieka pasikliauti finansine atskaitomybe, atspindinčia įmonės veiklą.

Įvairios ūkinės operacijos, finansiniai sandoriai, kuriuos atlieka įmonė, yra sudėtingi. Teisingai juos įvertinti gali tik profesionalūs specialistai, suprantantys ekonominę tų sandorių esmę.

Taigi, finansinės informacijos vartotojams (akcininkams, įmonių vadovams, bankams, verslo partneriams, potencialiems investuotojams ir pan.), norintiems priimti teisingus sprendimus, reikia patikimos informacijos. Audito specialistai, atlikdami nepriklausomą finansinių ataskaitų įvertinimą ir pateikdami išvadą apie jos tikrumą ir teisingumą, suteikia informacijai didesnę patikimumą, mažina vartotojų informacinę riziką. Auditoriai tampa nešališkais teisėjais, tarpininkais tarp finansinių ataskaitų rengėjų ir tų ataskaitų vartotojų.

Auditas reikalingas:

- siekiant patikrinti, ar finansinė atskaitomybė teisingai parengta;
- sprendžiant turtinius ginčus tarp įmonių arba tarp įmonių ir konkrečių asmenų;
- vykdant operacijas, susijusias su turto padalijimu ir naudojimu;
- norint užtikrinti dirbančių žmonių tarpusavio pasitikėjimą;
- jungiantis, dalijantis ar bankrutuojant įmonei;
- siekiant geriau sutvarkyti apskaitą, vidaus kontrolę, patobulinti valdymo sistemą ir pan.

Auditas ypač svarbus šioms veiklos sritims:

- Auditas – vienas iš patikimų ekonominės informacijos šaltinių: jo teikiama informacija yra patikima, objektyvi, tiksli, turi didelę įrodomąją galią. Šią informaciją naudoja tiek išorės, tiek vidaus informacijos vartotojai.
- Auditas itin svarbus vidaus kontrolės sistemai stiprinti. Jis atskleidžia silpniausią vidaus kontrolės sistemos grandį ir nurodo priemones joms gerinti.
- Auditas – svarbi vidaus rezervų atskleidimo priemonė. Jis nustato, ar įmonė taupiai naudoja turtą, ar laiku vykdo įsipareigojimus, ar laikosi finansinės drausmės ir pan. Auditas padeda įmonėms geriau išnaudoti galimybes, rasti naujų ekonomijos šaltinių visais įmonės valdymo lygmenimis ir padaliniuose.
- Auditas – svarbus įmonės valdymo sistemos elementas. Jis turi didelę reikšmę priimant valdymo sprendimus, stiprinant darbo drausmę, ugdant darbuotojų profesionalumą ir sąžiningumą.
- Auditas yra svarbus planuojant ir prognozuojant įmonės veiklą. Jo teikiama informacija gali būti naudinga rengiant trumpalaikius bei ilgalaikius planus ir prognozes.

- Auditas svarbus siekiant racionaliai paskirstyti ekonominius išteklius. Jeigu įmonių finansinė atskaitomybė pateikia klaidingą informaciją, ekonominiai ištekliai gali būti paskirstyti ne toms veiklos sritims, kurias būtina plėtoti.
- Auditas padeda ugdyti žmonių objektyvumą, sąžiningumą ir pasitikėjimą. Jo paskirtis – patikrinti finansinę atskaitomybę taip, kad ja pasitikėtų finansinės informacijos vartotojai (Mackevičius, 2001, p. 15–16).

Audito efektyvumas tiesiogiai priklauso nuo apskaitos kokybės ir nuo to, ar ji tinkamai panaudota audito metu. Ir pažangiausios audito metodikos bus neveiksmingos, jei apskaitos duomenys bus klaidingi, netikslūs, blogai susisteminti. Apskaita yra svarbiausias audito proceso elementas.

Apskaitos ir audito tikslas yra bendras – pateikti objektyvią informaciją apie įmonės veiklą informacijos vartotojams, kad jie galėtų priimti teisingus sprendimus. Todėl apskaitos ir audito informacijai keliami tie patys – optimalumo, atlikimo laiku, patikimumo, suprantamumo, reikšmingumo reikalavimai. Gera apskaita yra būtina patikimos ir teisingos finansinės informacijos gavimo sąlyga.

Apskaita: pirmiausia identifikuojamos ir įvertinamos ūkinės operacijos, registruojami jų duomenys, tada jie klasifikuojami ir sumuojami, parengiamos finansinės atskaitos.

Auditas: gaunamos ir patikrinamos finansinės atskaitos, nustatomas jų tikrumas, parengiama auditoriaus išvada ir pateikiama užsakovui.

Atlikdamas auditą, auditorius turi nustatyti, ar informacija, pateikta dokumentuose, apskaitos registruose, sąskaitose, yra patikima ir pakankama, kad ja remiantis būtų galima rengti metines finansines ataskaitas. Todėl auditorius turi gerai išmanyti įmonėje naudojamą apskaitos ir vidaus kontrolės sistemą. Tai padeda:

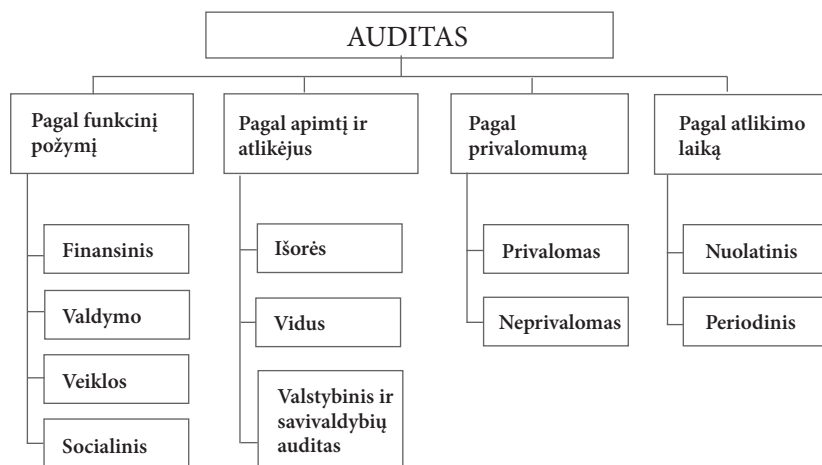
- identifiкуoti reikšmingas apskaitos klaidas;
- nustatyti veiksnus, lemiančius klaidas;
- numatyti atitinkamas procedūras klaidoms atskleisti.

Auditorius nustato, ar jam pateikta apskaitos informacija yra tinkamai parengta. Jis privalo palyginti finansinių ataskaitų duomenis su pirminiais įrašais apskaitos dokumentuose, registruose, įsitikinti, ar jie tikslūs ir patikimi. Be to, auditorius turi įvertinti įmonės vadovų sprendimus, priimtus rengiant metines finansines ataskaitas, apskaitos tvar-

kymo principų parinkimą ir taikymo nuoseklumą, informacijos klasifikavimo pobūdį ir duomenų pateikimo adekvatumą.

2.4. Audito rūšys ir klasifikavimas

Užsienio ir Lietuvos autoriai auditą klasifikuoja pagal įvairius požymius, tačiau dažniausiai išskiriamos keturios (Mackevičius, 2001, p. 41) požymių grupės, žr. 2.4 pav. Tokia audito klasifikavimo schema leidžia geriau suvokti atskirų audito rūšių paskirtį ir sąsajas.



Šaltinis: parengta pagal Mackevičius, 2001.

2.4 pav. Audito klasifikacija

Pagal funkcinį požymį auditas dažniausiai skirstomas į keturias grupes (žr. 2.4 pav.):

- 1) finansinis auditas;
- 2) valdymo auditas;
- 3) veiklos auditas;
- 4) socialinis auditas ir kitos audito rūšys.

Finansinio audito pagrindinis tikslas – nustatyti, ar įmonės finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parodo tikrą ir teisingą finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar ji parengta remiantis bendraisiais apskaitos principais bei galiojančiais teisės aktais. Auditoriai, atliekantys finansinį auditą, turi pateikti auditoriaus išvadą.

Valdymo audito pagrindinis tikslas – patikrinti valdymo metodus ir jų efektyvumą. Auditoriui svarbu įvertinti įmonės valdymo kokybės kontrolę ir priemones, naudojamas valdymui tobulinti. Vienas iš valdymo audito uždavinių – patikrinti įmonės vadybininkų profesinę kompetenciją ir nuspręsti, ar jie tinkami savo pareigoms atlikti. Darbuotojų profesinei kompetencijai tikrinti gali būti naudojamos įvairios audito procedūros (tyrimo metodai): stebėjimas, pokalbiai, atsakymai į klausimus raštu, kitų darbuotojų atsiliepimų vertinimas ir kt. Valdymo auditas apima visus įmonės padalinius ir veiklos sritis. Auditorius, atliekantis valdymo auditą, turi pateikti ataskaitą apie audituojamos įmonės valdymo būklę.

Veiklos audito pagrindinis tikslas – įvertinti, ar audituojamos įmonės veikla yra ekonomiškai, efektyvi, veiksminga, ir atskleisti jos tobulinimo galimybes. Šio audito metu įvertinami veiklos rezultatai, nustatoma, ar taupiau buvo naudojami materialieji, darbo ir finansiniai ištekliai, ieškoma būdų veiklos efektyvumui didinti, jos kokybei gerinti ir visų rūšių išlaidoms mažinti. Auditoriai, atliekantys veiklos auditą, turi pateikti ataskaitą ir rekomendacijas tolesnei įmonės veiklai gerinti.

Socialinio audito pagrindinis tikslas – patikrinti darbuotojų darbo saugą, sveikatingumą, užimtumą, kitų socialinių klausimų įgyvendinimą. Į socialinio audito sritį įtraukiamas ir gamtinės aplinkos auditas, kai kurių audito specialistų vadinamas gamybos ir gamtos dermės, ekologijos auditu.

Galima pritarti I. Pečiulytės ir J. Ruževičiaus (2014) nuomonei, kad aptartojoje klasifikacijoje išskirta tik keletas svarbiausių audito rūšių ir tokia klasifikacija negali būti vienareikšmiškai išsami ir teisinga. Išties galima identifikuoti daug ir įvairių audito rūšių, tačiau šioje studijoje plačiau aptariame tas audito rūšis, kurias atlieka nepriklausomas atestuotas auditorius.

Pagal apimtį ir atlikėjus auditas skirstomas į tris grupes (žr. 2.4 pav.):

- 1) išorės auditas;
- 2) vidaus auditas;
- 3) valstybinis ir savivaldybių auditas.

Išorės auditą atlieka nepriklausomi auditoriai. Pagrindinis dėmesys skiriamas finansinių ataskaitų auditui. Atlikus auditą surašoma auditoriaus išvada. Išorės auditas atliekamas remiantis apskaitą ir finan-

sinę atskaitomybę reglamentuojančiais teisės aktais ir bendraisiais apskaitos principais.

Vidaus auditą atlieka įmonės vidaus audito tarnybos darbuotojai, turintys reikiamą profesinę kvalifikaciją. Pagrindinis dėmesys skiriamas valdymo ir veiklos auditui. Vidaus audito tikslas – sistemiškai ir visapusiškai vertinant rizikos valdymą, vidaus kontrolę, įmonės valdymo procesų veiksmingumą, padėti įgyvendinti įmonės tikslus. Atlikus auditą surašoma ataskaita ir pateikiamos rekomendacijos veiklai tobulinti ir finansinei būklei gerinti. Vidaus auditą gali atlikti ir nepriklausomi auditoriai.

Valstybinį auditą atlieka aukščiausioji valstybinio audito institucija – Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė. Valstybiniu auditu siekiama: padėti valstybei išmintingai valdyti ir naudoti turtą, lėšas ir kitus išteklius, t. y. padėti Seimui vykdyti parlamentinę kontrolę; daryti teigiamą poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui. Valstybės kontrolė audituoja:

- valstybės biudžeto vykdymą, valstybės piniginių išteklių naudojimą, valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo; Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą; Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą; atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, tikrina, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva;

- valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą; savivaldybių turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo pagal valstybinio audito mastą, nustatytą Valstybės kontrolės įstatymo;

- Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių, Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktų nustatyta tvarka Lietuvos Respublikoje gaunamą Europos Sąjungos finansinę paramą ir teikia atitinkamoms institucijoms auditų dokumentus.

Valstybinio audito subjektai yra valstybės institucijos ir įstaigos; savivaldybės; visų rūšių įmonės, kuriose valstybei ar savivaldybei priklausančios akcijos suteikia ne mažiau kaip 1/2 balsų; įmonės ir kiti juridiniai asmenys, kuriems valstybės ar savivaldybės institucija suteikė lėšų arba perdavė turto; Europos Sąjungos finansinę paramą gaunančios institucijos.

Atsižvelgiant į valstybės įstaigų audito tikslus, skiriamos dvi valstybinio audito rūšys:

- *finansinis (teisėtumo) auditas;*
- *veiklos auditas.*

Finansinio (teisėtumo) audito tikslas yra įvertinti, ar audituojamas subjektas teisingai tvarko savo finansus, ar pateikia teisingas finansines ir kitas ataskaitas, taip pat ar valstybės lėšos ir kitas turtas valdomas ir naudojamas teisėtai, t. y. taip, kaip numatyta įstatymuose. Siekdama finansinį (teisėtumo) auditą padaryti efektyvesnį, nuo 2009-ųjų šių auditų metu Valstybės kontrolė vertina ir valstybės lėšų bei turto naudojimo ekonomiškumą. Anksčiau tai buvo daroma tik veiklos audito metu. Atlikus auditą viešai skelbiama audito ataskaita ir audito išvada.

Veiklos auditu vertinama, ar audituojamas subjektas vadovaujasi ekonomiškumo, efektyvumo ir rezultatyvumo principais, ar valstybės lėšos ir turtas naudojamas taupiai ir racionaliai. Kiekvienas valstybinis veiklos auditas baigiamas išvadomis ir rekomendacijomis, kuriose auditoriai nurodo, kaip audituojamas subjektas galėtų tobulinti savo veiklą.

Savivaldybių auditą atlieka Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybos. Savivaldybės kontrolės ir audito tarnyba savo veikloje vadovaujasi valstybinio audito reikalavimais, Valstybės kontrolės parengtomis metodikomis, vietos savivaldos ir kitais teisės aktais. Savivaldybės kontrolieriaus, savivaldybės kontrolės ir audito tarnybos valstybės tarnautojų tarnybos santykių teisiniai pagrindai nustatyti Valstybės tarnybos ir Vietos savivaldos įstatyme.

Pagal privalomumą auditas skirstomas į dvi grupes (žr. 2.4 pav.):

- 1) privalomas auditas;
- 2) neprivalomas auditas.

Audito standartai nenurodo, kokiuose ūkio subjektuose būtina atlikti auditą. Lietuvoje audito atlikimą reguliuoja Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas ir atitinkamų ūkio subjektų įstatymai. Įstatymų numatytais atvejais atliekamas privalomas auditas, kitais atvejais auditas gali būti atliekamas įmonių iniciatyva.

Privalomas auditas. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme nurodyta, kur auditas yra privalomas.

Metinių finansinių atskaitų auditas turi būti atliktas uždarosiose akcinėse bendrovėse, kooperatinėse bendrovėse (kooperatyvuose), tikrosiose ūkinėse bendrijose ir komandinėse ūkinėse bendrijose, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės, jeigu jų ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija šiuos dydžius:

- 1) pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus – 3 500 000 eurų;
- 2) balanse nurodyto turto vertė – 1 800 000 eurų;
- 3) vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus – 50.

Metinių ir tarpinių finansinių ataskaitų auditas atliekamas pagal Lietuvos Respublikos audito įstatymą ir kitus teisės aktus.

4 *INTARPAS*. Paanalizuokite, koks yra atliktų metinių auditų skaičiaus⁵ pokytis pagal audituotų įmonių formas 2012, 2013 metais (2.1 lentelė).

2.1 lentelė. 2012, 2013 metais atliktų metinių auditų skaičius Lietuvoje ⁶

Įmonės forma	2013 metai	2012 metai	Pokytis, proc.
Viešojo intereso įmonės	178	161	11
Kitose akcinės bendrovės	201	221	–9
Valstybės ir savivaldybių įmonės	155	156	–1
UAB, kurioms auditas yra privalomas	1977	1987	–1
Kitos įmonės, kurioms auditas yra privalomas ⁷	241	128	88
Kitos įmonės, kurioms auditas nėra privalomas	861	927	–7
Iš viso	3 613	3 580	1

Šaltinis: parengta pagal 2013 metų audito rinkos apžvalgą (LAR, 2014).

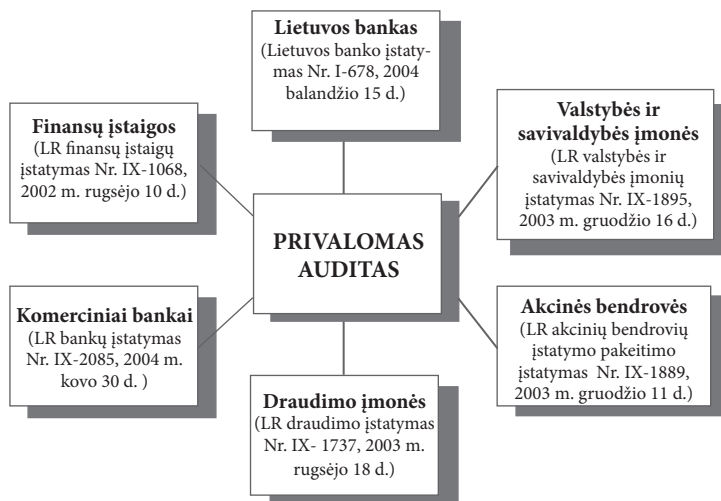
Taigi 2013 metais visų atliktų auditų⁷ skaičius padidėjo 2,2 proc. lyginant su 2012 metais.

Audito privalomumą, be Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo, taip pat reglamentuoja ir atskirų ūkio subjektų įstatymai, žr. 2.5 pav.

5 Į šių metinių auditų skaičių neįtraukti atlikti konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditai ir užsienio šalyse atlikti auditai.

6 Kooperatinės bendrovės (kooperatyvai), tikrosios ūkinės bendrijos ir komandinės ūkinės bendrijos, kuriose visi tikrieji nariai yra akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės.

7 Į šių auditų skaičių yra įtraukti metiniai auditai, atlikti Lietuvoje ir užsienyje, konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditai, tarpiniai auditai.



Šaltinis: Daujotaitė, 2006.

2.5 pav. Privalomojo audito subjektai

Siekiant užtikrinti, kad auditas būtų atliktas visose įmonėse, kuriose jis yra privalomas, ir būtų laikomasi Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo nuostatų, nuo 2012 m. sausio 1 d. valstybės įmonė „Registrų centras“ pradėjo taikyti informacinę sistemą, kuri tikrina finansinių ataskaitų audito privalomumą. Jeigu finansinių ataskaitų auditas yra privalomas, siunčiamas pranešimas dėl auditoriaus išvados pateikimo.

Lietuvoje daugiau kaip pusę (52,9 %) audituotų įmonių sudaro uždarosios akcinės bendrovės, kurioms finansinių ataskaitų auditas yra privalomas, 5,6 % – valstybės ir savivaldybės įmonės, 4,1 % – visuomenės intereso įmonės, 37,4 % – kitos įmonės⁸. Panašios tendencijos išlieka nuo 2005 metų.

Neprivalomas auditas atliekamas įmonių iniciatyva, kurioms auditas pagal teisės aktus, nėra privalomas.

Pagal atlikimo laiką auditas skirstomas į dvi grupes (žr. 2.4 pav.):

- 1) nuolatinis auditas;
- 2) periodinis auditas.

8 Informacija apie auditorių ir audito įmonių veiklos kokybę priežiūrą, 2012 m. gruodžio 1 d., žr. http://www.lar.lt/Docs/informacija_FM_2012-12-01

Nuolatinis auditas dažniausiai atliekamas didesnėse įmonėse, kurioms būdingi didelės rizikos elementai, sudėtingi sandoriai ar didelė sandorių apimtis. Nuolatinis auditas užtikrina nuolatinę sudėtingų sandorių kontrolę. Šiam auditui būdinga tai, kad auditorius nuolat dirba įmonėje, renka medžiagą, tikrina vidaus kontrolę, bendrauja su vadovybe ir pan.

Periodinis auditas – tai įprastinis metinis auditas. Jis atliekamas per tam tikrą laiką (vieną, du mėnesius ir pan.), atsižvelgiant į audito įmonės ir užsakovo pasirašytos audito paslaugų teikimo sutarties sąlygas.

Taigi tiek audito vaidmuo, tiek ir audito paskirtis nuolat kinta – auditas tapo vienu iš pagrindinių tikrų ir teisingų įmonių finansinių ataskaitų rengimo užtikrinimo pagrindu, kuris yra būtinas visoms suinteresuotoms šalims, taip pat ir visuomenei. Auditoriai, teigdami, kad finansinėse ataskaitose parodyta tikra ir teisinga padėtis pagal atitinkamą finansinės atskaitomybės tvarką, pateikia „pakankamą užtikrinimą“, kad finansinėse ataskaitose nėra dėl sukčiavimo ar klaidų atsiradusių esminių netikslumų. Auditoriams tenka svarbus vaidmuo, ir įstatymais jiems pavedama vykdyti teisės aktų nustatytą auditą. Vykdydami šį pavedimą jie atlieka visuomeninį vaidmenį pateikdami nuomonę apie audituojamų subjektų finansinių ataskaitų teisingumą ir patikimumą. Pastaruoju metu teisės aktų nustatytas auditas iš nepriklausomo pajamų, išlaidų, turto ir įsipareigojimų patikrinimo išsirutuliojo į rizika grindžiamą metodą.

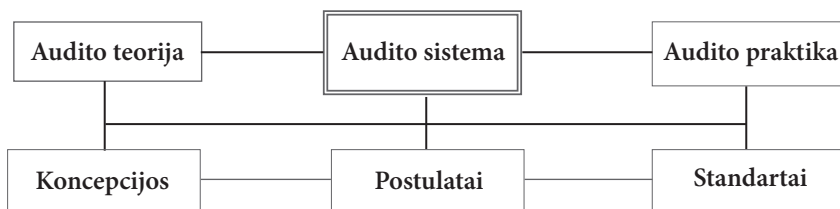
2.5. Audito sistema ir jos elementai

Audito sisteminį pobūdį ir nuoseklumo svarbą apibūdina šie aspektai: finansinė informacija nagrinėjama nuosekliai tam tikrais etapais; finansinei informacijai tirti naudojami audito testai ir audito procedūros; visi audito proceso etapai yra dokumentuojami; audito atlikimo metu nuolat renkami įrodymai, kad būtų patvirtinta arba paneigta tam tikra informacija; atlikus auditą, pareiškama nuomonė apie įmonės finansinę būklę – pateikiama auditoriaus išvada.

Auditas, kaip ir kiekviena sistema, susideda iš tam tikrų elementų. Išskiriami trys pagrindiniai audito sistemos elementai (Robertson, 1993):

1. Audito koncepcijos;**2. Audito standartai;****3. Audito postulatai.**

Šie audito sistemos elementai yra glaudžiai susiję, vienas kitą veikia (Mackevičius, 2001, p. 60) (žr. 2.6 pav.).



Šaltinis: J. Mackevičius, 2001.

2.6 pav. Audito sistemos elementai

Audito teorijai didžiausią įtaką turi koncepcijos ir postulatai, o praktikai – standartai.

1. Audito koncepcijos. Audito koncepcijos – tai apibendrintos abstrakčios idėjos, suformuluotos remiantis tyrimais, stebėjimais ir partitimi (Mautz ir Šaraf, 1961). Audito koncepcijos padeda numatyti audito metodikas ir kryptis, geriau suprasti audito esmę. Jos atsispindi audito standartuose ir, kaip teigia J. Mackevičius (2001), yra jų pagrindas.

Literatūros šaltiniuose dažniausiai išskiriamos penkios pagrindinės audito koncepcijos:

- Profesinė etika.
- Nepriklausomumas.
- Profesionalumas.
- Įrodymai.
- Informacijos tikslumas.

Profesinės etikos, nepriklausomumo ir profesionalo koncepcijos detalai išdėstytos Buhalterių profesionalų etikos kodekse, atitinkamuose tarptautiniuose audito standartuose, Lietuvos Respublikos audito įstatyme.

Profesinės etikos koncepcijos esmę nusako Buhalterių profesionalų etikos kodekse ir kituose reglamentuose nustatyti profesinės etikos principai, kurių privalo laikytis auditoriai ir audito įmonės, atlikdami auditą. Pagrindiniai profesinės etikos principai yra: 1) nepriklausomumo ir

objektyvumo, 2) konfidencialumo ir profesinės paslapties, 3) sąžiningumo, 4) profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo – auditorius privalo turėti reikiamų žinių ir įgūdžių, skirti užtekčiai laiko, kad auditas būtų atliktas profesionaliai, 5) atsakomybės visuomenei.

Nepriklausomumo koncepcija. Auditorius ir audito įmonė atlikti auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus.

Profesionalumo koncepcija. Auditorius privalo turėti reikiamų žinių ir įgūdžių, skirti

pakankamai laiko, kad auditas būtų atliktas profesionaliai.

Audito įrodymų koncepcija. Audito įrodymai – informacija, kuria auditorius naudojasi darydamas išvadas savo nuomonei pagrįsti. Audito įrodymai apima tiek apskaitos įrašų, kurių pagrindu sudaromos finansinės ataskaitos, informaciją, tiek kitą informaciją. Įrodymų koncepcija išsamiai aprašyta standartuose „Audito įrodymai“, „Audito įrodymai, papildomai nagrinėjant specifinius straipsnius“.

Informacijos tikslumo koncepcija nagrinėjama standartuose „Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka“, „Tikrosios vertės nustatymų ir atskleidimų auditas“ ir kt.

Reikšmingumo koncepcija. Reikšmingumo sąvoką auditorius taiko tiek planuodamas, tiek atlikdamas auditą, taip pat vertindamas nustatytų iškraipymų poveikį auditui arba prireikus neištaisytų iškraipymų poveikį finansinėms ataskaitoms (320-asis TAS). Apskritai iškraipymai, įskaitant praleidimus, laikomi reikšmingais, jei galima numatyti, kad atskirai arba visi kartu jie paveiks vartotojų ekonominius sprendimus, priimamus remiantis finansinėmis ataskaitomis. Sprendimai dėl reikšmingumo priimami atsižvelgus į susijusias aplinkybes. Jiems poveikį daro auditoriaus supratimas apie tai, kokia finansinė informacija reikalinga finansinių ataskaitų vartotojams, taip pat iškraipymo mastas ar pobūdis, arba abu šie veiksniai. Auditoriaus nuomonė teikiama apie finansines ataskaitas kaip visumą, todėl auditorius nėra atsakingas už iškraipymų, kurie nėra reikšmingi finansinėms ataskaitoms kaip visumai, nustatymą.

Dabartinėmis konkurencinėmis rinkos sąlygomis, be paminėtų koncepcijų, svarbios yra naujos audito koncepcijos, pavyzdžiui, gerosios audito praktikos, tikros ir teisingos būklės, patikimų garantijų ir kt.

2. Audito standartai. Audito standartai – tai visuma taisyklių, principų ir procedūrų, reglamentuojančių audito atlikimą ir auditorių veiklą. Audito standartų pagrindą sudaro minėtosios audito koncepcijos.

Nuo 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditas atliekamas tik pagal tarptautinius audito standartus. Tarptautiniai audito standartai (TAS) – Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos parengti ir patvirtinti tarptautiniai audito standartai ir su jais susiję tarptautiniai audito praktiniai nurodymai. Tarptautinių audito standartų tikslas – suderinti audito teoriją ir praktiką tarptautiniu mastu. Plačiau tarptautiniai audito standartai nagrinėjami 3 skyriuje.

3. Audito postulatai. Audito postulatai – tai nuostatos, kurios priimamos be įrodymų. Kitaip tariant, postulatas – tai nuostata, kuri laikoma tikra ir teisinga iki to momento, kol nebus įrodyta kitaip (Mackevičius, 2001, p. 65). Audito literatūroje dažniausiai pateikiami tokie postulatai: *Finansinė atskaitomybė turi būti patikrinta*. Auditorius negali surašyti išvados, jeigu jam nebuvo pateikta visų reikalingų dokumentų arba išaiškėjo rimtų finansinės atskaitomybės trūkumų; *Neleistini auditoriaus ir kliento konfliktai*. Šio postulato tikslas – siekti visapusiško kliento ir auditoriaus pasitikėjimo; *Finansinėje atskaitomybėje neturi būti netikslumų ir paslapčių*. Šio postulato esmė – visa atsakomybė už finansinės atskaitomybės tikslumą ir teisingumą bei informacijos atskleidimą tenka klientui; *Finansinės atskaitomybės duomenų objektyvumas tiesiogiai priklauso nuo vidaus kontrolės veiksmingumo*. Kuo geriau organizuota vidaus kontrolė, tuo objektyvesni apskaitos ir atskaitomybės duomenys. *Finansinė atskaitomybė turi būti parengta remiantis standartais*. Siekdamas užtikrinti audito kokybę, auditorius privalo vadovautis audito standartais; *Auditas negali būti galutinis*. Šio postulato esmė tokia: atlikus auditą, po tam tikro laiko vėl reikės atlikti kitą auditą. Auditorius visada turi prisiminti, kad jo duomenys bus nagrinėjami kito audito metu. Todėl reikia atlikti auditą dėmesingai, kad duomenys būtų tikslūs; *Auditoriaus išvada priklauso tik nuo jo kompetencijos*. Šiuo postulatu pabrėžiama, kad tik profesionalus auditorius surinks tinkamus įrodymus ir pateiks teisingą išvadą; *Auditorius turi surinkti kiekvieną finansinės atskaitomybės tvirtinimą pagrindžiančius įrodymus*. Šio postulato esmę galima nusakyti taip: auditorius kiekvienam finansinės atskaitomybės tvirtinimui pagrįsti turi surinkti pakankamų ir tinkamų įrodymų.

Audito metodologijos pokyčiai. Per keletą pastarųjų dešimtmečių audito metodologija labai kito. Teisės aktų nustatytas auditas iš nepriklausomo pajamų, išlaidų, turto ir įsipareigojimų patikrinimo išsirutuliojo į rizika grindžiamą metodą. Šie pokyčiai susiję su perėjimu nuo audito metodologijos, pagrįstos finansinių ataskaitų rizika, prie metodologijos, grindžiamos verslo procesų rizika. Dėl to atsirado naujos audito procedūros – įmonės vidaus priežiūros kontrolės testavimas, aukšto tikslumo analitinis darbas. Anot K. Robson, Ch. Humphrey, R. Khalifa ir J. Jones (2007), egzistavusi ankstesnioji metodologija nereikalavo auditoriui įgyti aukšto lygio supratimo apie audituojamos organizacijos verslo strategiją, kuri dažniausiai ir nulemia verslo rizikos atsiradimą. Žinios apie kliento verslą buvo naudojamos siekiant sumažinti riziką, galinčią kilti iš galimai neteisingų auditoriaus sprendimų. Tam tikslui buvo parengta daug audito technikų, kuriomis buvo siekiama gauti reikiamą užtikrinimo lygį auditoriaus nuomonei pagrįsti. Naujo tipo metodologija yra grindžiama požiūriu, kad viskas, kas didina verslo riziką, taip pat didina ir audito riziką. Šį požiūrį galima laikyti nauja paradigma, lėmusia naujų audito metodikų atsiradimą, kurios mokslinėje literatūroje įvardijamos kaip Verslo rizikos auditas (angl. *Business Risk Auditing*).

Naujasis požiūris skiriasi tuo, kad į rizikos valdymą įtraukiami visų lygių vadovai ir darbuotojai. Remiantis atliktų tyrimų rezultatais (Robson, *et al.*, 2007; Daujotaitė, 2013), 2.2 lentelėje pateikiami pagrindiniai požiūrio į riziką transformavimosi aspektai.

2.2 lentelė. Tradicinis ir naujas verslo rizikos paradigmų palyginimas

Senoji paradigma	Naujoji paradigma
Rizikos vertinimas vyksta periodiškai – <i>ad hoc</i> (specialus)	Rizikos vertinimas yra besitęsiantis nuolatinis procesas
Rizikos nustatymas ir kontrolės valdymas yra apskaitos, izdo ir vidaus audito padalinių atsakomybė	Rizikos nustatymas ir jos valdymas yra visų organizacijos darbuotojų atsakomybė.
Fragmentacija – kiekviena funkcija veikia nepriklausomai	Koncentracija – verslo / veiklos rizikos vertinimas ir valdymas yra sutelkti ir koordinuojami aukštesnio lygio priežiūros organų

Kontrolė sutelkta siekiant išvengti finansinės rizikos	Kontrolė sutelkta siekiant vengti nepriimtinos verslo rizikos ir sumažinti ją iki priimtino lygmens
Verslo / veiklos rizikos valdymo politika neturi reikiamo palaikymo iš aukštesnio lygio organizacijos vadovybės arba nėra pakankamai komunikuojama audito įmonės viduje	Formali verslo rizikos valdymo politika yra patvirtinta organizacijos vadovybės ir komunikuojama audito įmonės viduje
Verslo / veiklos rizika identifikuojama, tada reaguojama į jos šaltinį	Verslo rizika planuojama ir užkertamas kelias jai atsirasti nuolat prižiūrint verslo rizikos kontrolę
Nekompetentingi žmonės yra pirminis verslo / veiklos rizikos šaltinis	Neefektyvūs procesai yra pirminis verslo rizikos šaltinis

Šaltinis: parengta pagal Robson, *et al.*, 2007.

Apibendrinant galima teigti, kad naujoji paradigma, dėmesį sutelkianti į verslo rizikos vertinimą ir valdymą, leidžia auditoriui ne tik geriau suprasti audito riziką, bet ir identifikuoti kitą potencialią riziką ar tobulintinas sritis organizacijos verslo cikle, taip pat geriau suvokti kliento verslo riziką ir jos poveikį finansinėms ataskaitoms (Robson, *et al.*, 2007).

Klausimai diskusijai:

1. Kokias audito atsiradimo prielaidas galima išskirti?
2. Kokie metai ir įvykiai nurodomi kaip audito atsiradimo pradžia?
3. Kada auditas susiformavo Lietuvoje?
4. Kokios teorijos pagrindžia teorinius audito sampratos aspektus?
5. Kas yra auditas?
6. Kokie yra audito tikslai?
7. Ar finansinių ataskaitų auditas yra būtinas? Kodėl?
8. Koks yra audito ir apskaitos ryšys?
9. Pagal kokius požymius gali būti klasifikuojamas auditas?
10. Kokie yra finansinio ir veiklos audito panašumai ir skirtumai?
11. Kokie yra išorės ir vidaus audito panašumai ir skirtumai?

12. Kas yra audito sistema?
13. Kokios yra audito koncepcijos?
14. Kas yra audito standartai?
15. Kas yra audito postulatai?
16. Kokie yra pastarojo laikotarpio pokyčiai audito metodologijoje?
17. Ar reikėtų labiau laikytis profesinio skepticizmo principo? Kaip būtų galima tai pasiekti?

3. FINANSINIO AUDITO REGLAMENTAVIMAS

Audito reglamentavimas yra patikimos ir stabilios audito sistemos, apimančios tris svarbiausius aspektus – teisinį, metodinį ir valdymo, – pagrindas.

Audito teisiniai pagrindai – tai kompleksas teisės normų, reglamentuojančių svarbiausius auditorių ir audito įmonių veiklos sritis, apibrėžiančių auditorių nepriklausomumą ir atsakomybę, santykius su klientais ir pan. Dauguma šių normų įtvirtintos Lietuvos Respublikos audito įstatyme ir Tarptautinės buhalterijų federacijos (toliau – TBF) buhalterijų profesionalų etikos kodekse. Tinkamas teisinis reglamentavimas daro teigiamą įtaką auditorių darbo kokybei, skatina juos tobulinti profesinę kvalifikaciją, įtvirtina jų atsakomybę.

Audito metodiniai pagrindai yra visuma finansinių ataskaitų tikrinimo ir vertinimo principų, taisyklių ir procedūrų, kurios pripažįstamos tarptautiniu mastu ir išdėstytos Tarptautiniuose audito standartuose (toliau – TAS). Jie numato audito atlikimo metodiką, auditoriaus veiksmus įvairiais audito etapais. Nuo pasirinktos darbo metodikos priklauso auditoriaus išvada, taip pat ir informacijos vartotojų sprendimų teisingumas. Todėl siektina, kad standartų ir kitų norminių dokumentų nuostatos būtų suprantamos ir aiškios. Audito metodinės bazės kūrimas turi būti nesibaigiantis procesas, nuolat peržiūrimas ir atnaujinamas.

Audito valdymo pagrindai – tai lanksčios audito valdymo sistemos, kurios visi elementai būtų veiksmingi, kūrimas. Tokią funkciją atlieka Lietuvos auditorių rūmai. Jų tikslas – vienyti visus atestuotus auditorius, koordinuoti jų veiklą, atstovauti jų interesams ir juos ginti, tenkinti kitus viešuosius auditorių interesus. Išsamiau skaitykite: www.lar.lt.

3.1. Tarptautinis audito reglamentavimas

Spartėjant globalizacijos procesui, vis aktualesni tampa apskaitos, audito harmonizavimo klausimai. Audito suvienodinimo klausimus pasauliniu mastu sprendžia Tarptautinė audito ir užtikrinimo

standartų valdyba⁹ (toliau – TAUSV) (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), kuri rengia ir tvirtina Tarptautinius audito standartus¹⁰ (angl. *International Standards on Auditing*, ISA). Jų sistema pateikta 3.1 lentelėje.

3.1 lentelė. Tarptautinių audito standartų sistema

1–99 Tarptautiniai kokybės kontrolės standartai (TKKS)		
Tarptautinė užtikrinimo užduočių vykdymo sistema (auditas ir peržiūra)		Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai (finansinės atskaitomybės)
Istorinė finansinė informacija	Kita finansinė informacija	4 000–4 699 Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai (TSPS)
100–999 Tarptautiniai audito standartai (TAS) ir Tarptautiniai audito praktiniai nurodymai (TAPN)	3 000–36 999 Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai (TUUS)	
2 000–2 699 Tarptautiniai peržvalgos standartai (TPS)		

Šaltinis: parengta autorės

Tarptautiniai kokybės kontrolės standartai yra taikomi visoms paslaugoms, patenkančioms į Tarptautinės audito ir užtikrinimo standartų valdybos užduočių standartus. Šiuo metu yra patvirtintas „Įmonių, kurios atlieka istorinės finansinės informacijos auditus ir peržvalgas, kitas užtikrinimo ir susijusių paslaugų užduotis, kokybės kontrolė“ standartas. Šis standartas apibrėžia kokybės kontrolės sistemos reikšmę ir nurodo, kad įmonė turi nustatyti tokią kokybės kontrolės sistemą, kuri galėtų pakankamai užtikrinti, kad įmonė ir jos darbuotojai laikosi profesinių standartų bei priežiūros ir teisės reikalavimų ir kad įmonių ar užduočių partnerių išleistos ataskaitos tokiomis aplinkybėmis yra tinkamos.

Tarptautiniai audito standartai – tai finansinių ataskaitų tikrinimo ir vertinimo principų, taisyklių ir procedūrų, kurios pripa-

9 TAUSV yra Tarptautinės buhalterių federacijos (angl. *International Federation of Accountants*, IFAC) savarankiškas padalinys.

10 Tarptautiniai audito standartai. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?514>.

žįstamos pasauliniu mastu, visuma. Tai auditorių darbo metodologinis pagrindas, kurio taikymas atliekant finansinių ataskaitų auditą yra privalomas. Todėl kiekvienas auditorius turi gerai suvokti Tarptautinių audito standartų turinį ir jų reikalavimus.

Be Tarptautinių audito standartų, taip pat yra ir dauguma kitų TAUSV išleistų auditą reglamentuojančių aktų – tai tarptautiniai peržvalgos standartai, tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai, tarptautiniai susijusių paslaugų standartai.

Tarptautiniai peržvalgos standartai (TPS). Yra patvirtinti du standartai¹¹. Pirmasis – 2 400-asis TPS yra „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“. Finansinės informacijos peržvalgos tikslas, remiantis procedūromis, kurios nepateikia visų įrodymų, būtinų atliekant auditą, sudaryti galimybę auditoriui pareikšti, ar buvo pastebėta kas nors, kas verstų auditorių manyti, jog finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal nustatytus finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalavimus. 2410-asis TPS yra „Nepriklausomo auditoriaus atliekama įmonės tarpinės finansinės informacijos peržvalga“. Šis standartas pateikia nuorodas, kokios turi būti auditoriaus profesinės pareigos, kai auditorius įsipareigoja atlikti audito kliento tarpinės finansinės informacijos peržvalgą, bei teikiamos išvados formai ir turiniui.

Tarptautiniai užtikrinimo užduočių standartai (TUUS). Patvirtinti keturi standartai: 3000-asis „Užtikrinimo užduotys, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas“, 3400-asis „Perspektyvinės finansinės informacijos tikrinimas“, 3402-asis „Užtikrinimo išvados dėl kontrolės priemonių paslaugų organizacijoje“, 3420-asis „Užtikrinimo užduotys pateikti išvadą dėl į prospektą įtrauktos *pro forma* finansinės informacijos rengimo“. Šie standartai pateikia nuorodas buhalteriams profesionalams, užsiimantiems vieša praktika, atliekant užtikrinimo užduotis, išskyrus istorinės finansinės informacijos auditus ar peržvalgas, kurie apibrėžti Tarptautiniuose audito standartuose ar Tarptautiniuose peržvalgos standartuose.

Tarptautiniai susijusių paslaugų standartai (TSPS). Patvirtinti du standartai: 4400-asis „Užduotys atlikti sutartas procedūras dėl finansinės informacijos“ ir 4410-asis „Finansinių ataskaitų parengimo užduotys“. Šie standartai nurodo, kad užduotis atlikti sutartas procedūras gali sudaryti tai, jog auditorius atliks tam tikras procedūras,

11 Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/> - Reglamentai.

susijusias su atskirais finansinių duomenų straipsniais (pavyzdžiui, mokėtinos sumos, gautinos sumos, pirkimai iš susijusių šalių ar pardavimai joms, tam tikro įmonės segmento pelnas), finansine ataskaita (pavyzdžiui, balansu) arba net visa finansine atskaitomybe.

Tarptautiniai audito standartai nuolat peržiūrimi ir atnaujinami. 2009 metais TAUSV įgyvendino TAS aiškumo gerinimo programą (angl. *ISAs Clarity Program*), kurios metu buvo peržiūrėti ir patobulinti visi TAS. Buvo sukonkretinti ir sugriežtinti daugelio standartų reikalavimai. Patobulintuose TAS daugeliu atvejų procedūros sugriežtintos, pavyzdžiui, pakeičiant „galėtų“ į „turi“. Nustatyta aiškesnė atskiros standarto struktūra – iškeltas tikslas / tikslai, kuriuos būtina pasiekti, nustatyti reikalavimai, kuriuos reikia atitikti. Taip pat sugriežtėjo priežiūros institucijų reikalavimai audito kokybei. Šio projekto rezultatas yra atnaujinti ir išsamiau išaiškinti 36 tarptautiniai audito standartai. Paaiškintieji TAS pirmą kartą buvo taikomi 2010 finansinių metų auditams. Šie TAS yra suvokiami kaip patikimesni daugelyje sričių. Jų glausta apžvalga pateikta 3.2 lentelėje (atnaujintos *Clarity Program* nuostatos įrašytos pasvirusiu šriftu).

3.2 lentelė. Tarptautiniai audito standartai ir jų apžvalga

Standarto numeris	Standarto pavadinimas	Standarte aptariami dalykai
1	2	3
200	Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal TAS	Aptariamos bendrosios nepriklausomo auditoriaus pareigos, tikslai atliekant finansinių ataskaitų auditą pagal TAS. Išaiškintas standartų taikymas, galia ir struktūra, apibrėžti reikalavimai, kuriais nustatomos bendros visiems auditams taikomos auditoriaus pareigos, įskaitant pareigą laikytis TAS.
210	Susitarimas dėl audito užduočių sąlygų	<i>Numatyta vadovybės atsakomybė už (a) finansinių ataskaitų paruošimą, (b) vidaus kontrolės aplinkos sukūrimą ir palaikymą bei (c) informacijos pateikimą ir atsakingų asmenų prieinamumą. Audito sutartyje turi būti aiškiai apibrėžta apskaitos standartų sistema (pvz., Verslo apskaitos standartai, Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai), pagal kurią rengiamos audituojamos finansinės ataskaitos.</i>

1	2	3
220	Finansinių ataskaitų audito kokybės kontrolė	Aptariamos konkrečios auditoriaus pareigos, susijusios su kokybės kontrolės procedūromis atliekant finansinių ataskaitų auditą.
230	Audito dokumentavimas	Aptariama auditoriaus pareiga atliekant finansinių ataskaitų auditą parengti audito dokumentus. Apibrėžiama audito dokumentų rengimo tvarka ir jiems taikomi reikalavimai.
240	Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą	Aptariama auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės atliekant finansinių ataskaitų auditą. Pateiktos nuorodos, kaip auditorius turi atsižvelgti į finansinių ataskaitų audito metu nustatytą apgaulę.
250	Išstatymų ir teisės aktų įvertinimas, atliekant finansinių ataskaitų auditą	Aptariama auditoriaus pareiga įvertinti įstatymus ir teisės aktus, atliekant finansinių ataskaitų auditą.
260	Už valdymą atsakingų asmenų informavimas	Aptariama auditoriaus pareiga informuoti už valdymą atsakingus asmenis atliekant finansinių ataskaitų auditą.
265	Už valdymą atsakingų asmenų ir vadovybės informavimas apie vidaus kontrolės trūkumus	Aptariama auditoriaus pareiga tinkamai informuoti už valdymą atsakingus asmenis ir vadovybę apie finansinių ataskaitų audito metu auditoriaus nustatytus vidaus kontrolės trūkumus.
300	Finansinių ataskaitų audito planavimas	Aptariama auditoriaus pareiga planuoti finansinių ataskaitų auditą.
315	Reikšmingo iškraipymo rizikos nustatymas ir įvertinimas susipažįstant su įmone ir jos aplinka	Aptariama, kaip atliekant finansinių ataskaitų auditą įgyti supratimą apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.
320	Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą	Pateikiamos nuorodos dėl reikšmingumo sampratos ir reikšmingumo ryšio su audito rizika. Aprašyta „darbinio reikšmingumo“ sąvoka – ji skirta atskirai nereikšmingiems, bet kartu sudėjus galintiems tapti reikšmingais iškraipymams.
330	Auditoriaus atsakas į įvertintą riziką	Aptariama auditoriaus atsakomybė, rengiant ir įgyvendinant atsaką į reikšmingo iškraipymo riziką, kurią jis nustatė ir vertino pagal 315-ąją TAS.

1	2	3
402	Audito svarstymai, susiję su paslaugų organizaciją naudojančia įmone	Pateikiamos nuorodos auditoriui, kurio kliento apskaitą pagal sutartį tvarko kita įmonė. Aptariami auditoriaus veiksmai siekiant tinkamai nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.
450	Audito metu nustatytų iškraipymų vertinimas	Aptariama auditoriaus pareiga įvertinti nustatytų iškraipymų poveikį auditui ir neištaisytų iškraipymų, jeigu jų yra, poveikį finansinėms ataskaitoms. Auditoriaus pareiga, planuojant ir atliekant finansinių ataskaitų auditą, tinkamai atsižvelgti į reikšmingumo sampratą.
500	Audito įrodymai	Aptariama, koks turi būti surinktų audito įrodymų kiekis ir kokybė, kokios yra galimos audito procedūros siekiant surinkti audito įrodymus.
501	Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių.	Pateikiamos nuorodos, papildančias 500-ąją TAS „Audito įrodymai“ dėl specifinių finansinių ataskaitų sąskaitų likučių ir kitų dalykų. <i>Patobulintas TAS nurodo reikalavimus, nustatant reikšmingo iškraipymo riziką dėl teisminių ginčų ir ieškinių, konkrečiai reikalavimus atsargų inventorizacijai.</i>
505	Išorės šalių patvirtinimai	Aptariama, kaip auditorius turi naudoti išorinius patvirtinimus audito įrodymams rinkti.
510	Pirmojo audito užduotys – pradiniai likučiai	Pateikiamos nuorodos dėl pradinių likučių atliekant finansinį auditą pirmą kartą, arba kai ankstesnio laikotarpio finansinį auditą atliko kitas auditorius.
520	Analitinės procedūros	Pateikiamos nuorodos dėl analitinių procedūrų taikymo atliekant auditą. Aptariama analitinių procedūrų pobūdis, tikslas, nauda.
530	Audito atranka	Pateikiamos nuorodos dėl audito atrankos ir kitų atrinkimo būdų naudojimo planuojant audito procedūras, skirtas audito įrodymams surinkti.
540	Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusias atskleistos informacijos auditas	Aptariami finansinėse ataskaitose pateiktų apskaitinių įvertinimų auditavimo reikalavimai, standartai ir nuorodos. <i>Auditorius turi įgyti supratimą apie tai, kaip vadovybė atlieka apskaitinius įvertinimus, įskaitant susijusias kontrolės priemones. Naujas reikalavimas – auditorius turi peržiūrėti ankstesnį</i>

1	2	3
		<i>laikotarpių apskaitinių įvertinimų rezultatus. Tai padeda auditoriui nustatyti, ar praeityje vadovybė tiksliai vertino įvykius, o jei buvo netikslumų – ar dėl to nėra išaugusi einamojo laikotarpio rizika.</i>
550	Susijusios šalys	Pateikiamos nuorodos dėl auditoriaus atsakomybės ir audito procedūrų dėl susijusių šalių ir sandorių su tokiomis šalimis. <i>Jei auditorius nustato susijusių šalių sandorius, neatitinkančius įmonės įprastinės veiklos pobūdžio, jis turi patikrinti pagrindines sutartis ir susitarimus, kad suprastų sandorių logiką ir įvertintų, ar jie tinkamai rodomi apskaitoje ir atskleidžiami, taip pat ar sandorių sąlygos atitinka vadovybės paaiškinimus. Nustatomi papildomi reikalavimai tais atvejais, jei auditorius randa, kad yra anksčiau nenustatytų ar neatskleistų susijusių šalių.</i>
560	Pobalansiniai įvykiai	Nagrinėjamos auditoriaus pareigos, susijusios su pobalansiniais įvykiais atliekant finansinių ataskaitų auditą.
570	Veiklos tęstinumas	Aptariamos auditoriaus pareigos atliekant finansinių ataskaitų auditą, susijusios su vadovybės taikoma veiklos tęstinumo prielaida rengiant finansines ataskaitas.
580	Rašytiniai pareiškimai	Aptariama auditoriaus pareiga gauti vadovybės ir, jei taikytina, už valdymą atsakingų asmenų rašytinius pareiškimus finansinių ataskaitų audito metu. <i>Negalėdamas gauti patvirtinimo dėl vadovybės pareigų atlikimo, auditorius turi atsakyti pareikšti nuomonę (anksčiau galėjo būti ir sąlyginę nuomonę).</i>
600	Specialūs svarstymai – grupės finansinių ataskaitų auditas (įskaitant komponentų ¹² auditorių darbą)	Aptariami specialūs svarstymai atliekant grupių auditus, ypač kai dalyvauja komponentų auditoriai. <i>Standartas dėmesį sukoncentruoja į grupės auditoriaus bendrąją atsakomybę ir audito įrodymus dėl komponentų. Apibrėžtas „komponento“ ir „grupės“ auditorius. Reikšmingumas nustatomas tiek visai grupei, tiek ir kiekvienam komponentui atskirai.</i>

12 Sąvokos komponentas reikšmė TAS: komponentas – įmonė ar verslas, kurios grupės ar komponento vadovybės rengiama finansinė informacija turėtų būti įtraukta į grupės finansines ataskaitas.

1	2	3
610	Vidaus auditorių darbo naudojimas	Aptariamos išorės auditoriaus pareigos, susijusios su vidaus auditorių darbu, jeigu išorės auditorius, vadovaudamasis 315-ujuo TAS, nusprendžia, kad atliekant auditą gali būti svarbi vidaus audito funkcija.
620	Auditoriaus eksperto darbo naudojimas	Aptariamos auditoriaus pareigos, susijusios su asmens ar organizacijos darbu toje srityje, kurioje reikalingos kitų sričių, nei apskaita ar auditas, žinios, kai toks darbas yra skirtas padėti auditoriui surinkti užtektinai tinkamų audito įrodymų.
700	Nuomonės apie finansines ataskaitas susidarymas ir pateikimas	Aptariama, kad auditorius turi vienodai pateikti išvadas, kai auditas atliekamas pagal tarptautinius audito standartus.
705	Nuomonės modifikavimas nepriklausomo auditoriaus išvadoje	Pateikiamos nuorodos dėl aplinkybių, kai turi būti modifikuojama nepriklausomo auditoriaus išvada, bei dėl tomis aplinkybėmis modifikuotos auditoriaus išvados formos ir turinio.
706	„Dalyko pabrėžimo“ pastraipos ir „kitų dalykų“ pastraipos nepriklausomo auditoriaus išvadoje	Aptariama papildoma auditoriaus išvadoje pateikiama informacija, kai, auditoriaus nuomone, būtina atkreipti vartotojų dėmesį į tam tikrus dalykus. <i>Atskirtos „Dalyko pabrėžimo“ ir „Kitų dalykų“ pastraipos.</i>
710	Lyginamoji informacija – atitinkami duomenys ir lyginamosios finansinės ataskaitos	Aptariamos auditoriaus pareigos, susijusios su lyginamąja informacija atliekant finansinių ataskaitų auditą.
720	Auditoriaus atsakomybė dėl kitos informacijos dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos	Pateikiamos nuorodos dėl kitos informacijos dokumentuose, į kuriuos įtrauktos audituotos finansinės ataskaitos, ir į kurią auditorius atsižvelgia, tačiau nėra įpareigotas apie tokią informaciją pateikti išvados.
800	Specialūs svarstymai – pagal specialios paskirties tvarką sudarytų finansinių ataskaitų auditas	Aptariami specialūs svarstymai taikant tarptautinius audito standartus, pagal specialios paskirties tvarką sudarytus finansinių ataskaitų auditui.
805	Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir atskirų finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ir straipsnių	Aptariami specialūs svarstymai, tarptautinius audito standartus taikant atskiros finansinės ataskaitos arba atskiros finansinio ataskaitos elemento, sąskaitos ar straipsnio auditui.

1	2	3
810	Užduotys pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų santraukos	Nagrinėjamos auditoriaus pareigos, susijusios su užduotimi pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų santraukos, parengtos pagal to paties auditoriaus pagal tarptautinius audito standartus audituotas finansines ataskaitas.

Šaltinis: sudaryta remiantis Tarptautiniais audito standartais, 2009.

Pastaruoju metu daugelis pasaulio šalių yra pritaikę TAS arba naudoja juos kaip pagrindą nacionaliniams audito standartams. Nuo 2006 metų Tarptautiniai audito standartai yra privalomi ir Europos Sąjungoje. Lietuvoje Tarptautiniai audito standartai privalomi taikyti atliekant 2009 m. gruodžio 15 d. ar vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansinių ataskaitų auditą.

3.2. Audito reglamentavimas Europos Sąjungoje

Viena pagrindinių audito reglamentavimo priemonių Europos Sąjungoje yra Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos. Šiuo metu galiojančios direktyvos yra Nr. 2006/43/EB „Dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotosios finansinės atskaitomybės audito“¹³ ir 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB. Taip pat svarbus yra 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų, kuriuo panaikinamas Komisijos sprendimas 2005/909/EB.

Direktyva Nr. 2006/43/EB (vadinama tiesiog Audito direktyva) pateikė kokybiškesnio audito atlikimo sampratą, griežčiau reglamentavo tokias svarbias sritis, kaip auditoriaus nepriklausomumas, audito nuomonės pagrįstumas ir auditoriaus profesinės etikos principų laikymasis. Audito direktyva taip pat buvo glaudaus bendradarbiavimo su trečiųjų šalių audito priežiūros institucijomis pagrindas ir tai padidino bendrą audito rinkos integraciją.

13 Ši direktyva pakeitė galiojusią direktyvą Nr. 84/253/EEB (dar vadinamą „Aštuntąją Tarybos direktyvą“): „... dėl asmenų, atsakingų už įstatymu numatyto apskaitos dokumentų audito atlikimą, patvirtinimą“. Taip pat papildė iki šiol galiojančias direktyvas Nr. 78/660/EEB – „Ketvirtąją Tarybos direktyvą“: „... dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių“ bei Nr. 83/349/EEB – „Septintąją Tarybos direktyvą“ „... dėl konsoliduotosios atskaitomybės“.

2014 m. balandžio 16 d. priimta nauja Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotosios finansinės atskaitomybės audito. Pagrindiniai pakeitimai: išsamesnis sankcijų reglamentavimas, nustatyti reikalavimai kokybės užtikrinimo peržiūroms, pranešimų apie direktyvos pažeidimus sistema, išsamesnis audito išvados reglamentavimas, numatyti audito atlikimo reikalavimai, audito komiteto vaidmens stiprinimas, nustatyti reikalavimai audito įmonės organizacinei struktūrai, detalizuoti reikalavimai profesinei etikai ir nepriklausomumui, Direktyvos taikymo apimties pakeitimas, nurodytos priemonės, didinančios konkurenciją audito rinkoje. Toliau glaustai apžvelgsime kai kuriuos naujos Direktyvos pakeitimus.

Direktyvos 1–2 str. (Direktyvos taikymo apimtis). Praplėsta Audito direktyvos apimtis (taikoma visiems auditams), o Viešojo intereso įmonių (VII) auditas ir jo priežiūra išimti iš direktyvos ir jų reglamentavimas perkeltas į reglamentą.

Pakeitimas 14, 37 ir 38 str. (Priemonės, didinančios konkurenciją audito rinkoje). Priemonės, lengvinančios paslaugų teikimą kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse (ES VN), t. y. audito įmonė bus automatiškai pripažįstama kitoje ES valstybėje narėje (VN), jei pagrindinis partneris patvirtintas toje VN (kompetentingos institucijos keisis informacija apie registraciją) ir kt.

Pakeitimas 21–22 str. (Pakeitimai susiję su auditorių ir audito įmonių profesine etika). Nustatyti griežtesni nepriklausomumo reikalavimai, numatyti konkretūs atvejai, kada neturėtų būti atliekamas auditas.

Papildymas 22b str. (Audito atlikimo reikalavimai). Prieš sutikdamas atlikti arba tęsti auditą, auditorius arba audito įmonė turi įvertinti ir dokumentuose užfiksuoti: ar jie atitinka šios direktyvos nepriklausomumo reikalavimus; ar esama grėsmių jų nepriklausomumui, taip pat numatyti taikytinas apsaugos priemonės toms grėsmėms mažinti; ar jie turi kompetentingų darbuotojų, laiko ir išteklių, kad tinkamai atliktų auditą? ar audito įmonės pagrindinis audito partneris VN, kurioje reikalaujama atlikti auditą, yra patvirtintas toje VN?

Papildymas 24a str. (Pakeitimai, nustatantys reikalavimus audito įmonės organizacinei struktūrai). Reikalavimai audito įmonės organizacinei struktūrai: užtikrintas auditoriaus nepriklausomumas nuo galimos įtakos ir objektyvumas; patikimos administracinės ir finansinės

apskaitos procedūros, vidaus kontrolės mechanizmai; veiksmingos rizikos vertinimo procedūros bei informacijos tvarkymo sistemų kontrolė ir apsauga; užtikrinta, kad svarbios audito funkcijos nebūtų perkamos iš trečiųjų šalių tokiu būdu, kuris pakenktų darbo kokybei; numatyta politika ir procedūros audito atlikimui, darbuotojų mokymui, jų darbo priežiūrai bei peržiūrai ir audito bylos sudarymui; įdiegta vidaus kokybės kontrolės sistema, už kurią atsakingas asmuo turi atitikti auditoriui keliamus reikalavimus; įdiegtos sistemos, ištekliai ir procedūros, užtikrinančios audito veiklos tęstinumą ir reguliarumą; įdiegta tvarka, skirta incidentams spręsti ir registruoti; taikoma atlyginimų politika, užtikrinanti audito kokybę; vykdoma įdiegtų sistemų ir vidaus kontrolės mechanizmų stebėseną. Auditorius arba audito įmonė turi sugebėti įrodyti kompetentingai institucijai, kad politika ir procedūros, kurios skirtos atitikčiai užtikrinti, yra tinkamos atsižvelgiant į auditoriaus arba audito įmonės veiklos mastą ir sudėtingumą.

Papildymas 24b str. (Audito atlikimo reikalavimai). Reikalavimai darbo organizavimui: kai auditą atlieka audito įmonė, ji turi paskirti bent vieną pagrindinį audito partnerį. Pagrindinio audito partnerio paskyrimo kriterijai: audito kokybės užtikrinimas, nepriklausomumas ir kompetencija. Pagrindinis audito partneris aktyviai dalyvauja atliekant auditą. Audito įmonė jam suteikia pakankamai išteklių ir darbuotojų, turinčių reikiamą kompetenciją ir gebėjimų, kad galėtų tinkamai atlikti savo pareigas. Auditą atliekantis auditorius tam skiria pakankamai laiko ir paskirsto užtektinai išteklių, kad tinkamai atliktų savo pareigas. Duomenų saugojimo reikalavimai: auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė sudaro kiekvieno audito bylą. Joje saugomi visi duomenys ir dokumentai, kurie turi svarbos pagrindžiant audito išvadą ir atliekant atitikties šiai direktyvai bei kitiems taikytiniams teisiniams reikalavimams stebėseną. Audito byla užbaigiama ne vėliau kaip per 60 dienų nuo audito išvados pasirašymo dienos. Turi būti saugomi duomenys apie: visus raštu pateiktus skundus dėl teisės aktų nustatyto audito atlikimo; direktyvos ir reglamento nuostatų pažeidimų; atsiradusius padarinius ir priemones, kurių buvo imtasi su tais pažeidimais susijusiems klausimams spręsti ir savo vidaus kokybės kontrolės sistemai pakeisti; prašymą dėl išorės ekspertų konsultacijos ir gautą konsultaciją; audito klientų duomenys: pavadinimas, verslo adresas ir vieta, audito įmonės atveju – pagrindinio audito partnerio pavadinimas; už auditą nustatytas atlygis ir už kitas paslaugas nustatytas atlygis.

Pakeitimas 28 str. (Išsamesnis audito išvados reglamentavimas). Numatyti reikalavimai audito išvadai iš esmės atitinka TAS keliamus reikalavimus. Taip pat nustatyti papildomi reikalavimai dėl nuomonės ir pareiškimo. *Nuomonė*, ar vadovybės pranešimas atitinka tų pačių finansinių metų finansines ataskaitas ir ar vadovybės pranešimas buvo parengtas laikantis taikomų teisinių reikalavimų. *Pareiškimas*, ar atsižvelgiant į audito metu gautą informaciją ir įgytą supratimą apie įmonę bei jos aplinką, nustatyta reikšmingų iškraipymų vadovybės pranešime ir nurodytas tokių iškraipymų pobūdis. Reikalavimai jungtinei audito išvadai: kai auditą atlieka daugiau nei vienas auditorius arba audito įmonė, jie susitaria dėl audito rezultatų ir pateikia jungtinę išvadą ir nuomonę. Jei nesutariama, kiekvienas auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė pateikia savo nuomonę atskirame audito išvados punkte ir nurodo nesutarimo priežastį.

Apibendrinant galima teigti, kad Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES nustato pakeitimus ir papildymus, kuriais siekiama geresnės audito kokybės plečiant ir stiprinant audito rinką, sudarant sąlygas stiprėti mažoms / vidutinėms audito įmonėms, gerinant paslaugų kokybę.

INTARPAS 5.

Audito reglamentavimas JAV. Pagal pobūdį ir svarbą panašus į ES direktyvą Nr. 2006/43/EB yra JAV 2002 liepos 30 d. priimtas Sarbanes-Oxley aktas „Akcinijų bendrovių apskaitos reformos ir investuotojų apsaugos aktas“. Šis aktas JAV įtvirtino naujus ir sugriežtintino esamus standartus, susijusius su akcinių bendrovių valdymu, finansine atskaitomybe ir auditu. Sarbanes-Oxley aktas buvo reakcija į visą pasaulį sukrėtusius apskaitos klastojimo ir investuotojų milijardus pasiglemžusius skandalus, tokius kaip Enron, WorldCom, Parmalat ir kt.

Sarbanes-Oxley aktu buvo sukurta nauja akcinių bendrovių auditorių priežiūros institucija Akcinių bendrovių apskaitos priežiūros valdyba (angl. The Public Company Accounting Oversight Board), sutrumpintai – PCAOB. Pagrindinis institucijos tikslas – ginti investuotojų ir viešąjį interesus, užtikrinant informatyvių, teisingų ir nepriklausomų audito ataskaitų rengimą. JAV įtrauktų į biržos prekybos sąrašą bendrovių auditoriai privalo užsiregistruoti PCAOB.

3.3. Audito reglamentavimas Lietuvoje

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis nepriklausomo audito veiklą Lietuvoje, yra Audito įstatymas (2008). Šis įstatymas nustato finansinių ataskaitų rinkinio ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio audito atlikimo, atestuoto auditoriaus vardo suteikimo ir jo įrašymo į atestuotų auditorių sąrašą tvarką, audito įmonių įrašymo į audito įmonių sąrašą ir audito įmonių pažymėjimų išdavimo tvarką, audito įmonių ir atestuotų auditorių profesinę veiklą, atestuotų auditorių ir audito įmonių audito kokybės užtikrinimą, atlikto audito tyrimą ir atestuotų auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą, viešojo intereso įmonių finansinių ataskaitų audito reikalavimus, užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų teikimą, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliotos atlikti auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą įstaigos teises ir pareigas, Lietuvos auditorių rūmų veiklą.

Nauja įstatymo redakcija įsigaliojo nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. ir yra gerokai išsamesnė negu iki jo galiojęs audito įstatymas. Įstatyme daug dėmesio skiriama auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimui. Nurodoma, kad auditorių ir audito įmonių atlikto audito kokybės užtikrinimą įgyvendina Audito ir apskaitos tarnyba kartu su Auditorių rūmais.

Auditorių ir audito įmonių veiklai keliama aukšti teikiamų paslaugų kokybės reikalavimai. Audito įstatyme nurodoma, kad audito įmonės ir auditoriai, atlikdami auditą, privalo laikytis Buhalterijų profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų, kurių pagrindiniai yra:

1) nepriklausomumo ir objektyvumo – auditorius ir audito įmonė atlikti auditą gali tik būdami nepriklausomi nuo audituojamos įmonės ir nedalyvaudami priimant joje sprendimus;

2) konfidencialumo ir profesinės paslapties – auditorius ir audito įmonė privalo laikyti paslapyje užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės patiktą informaciją ir jos neteikti tretiesiems asmenims, išskyrus šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatytus atvejus, nenaudoti užsakovo ir (arba) audituojamos įmonės audito metu gautos informacijos audito įmonės ir (arba) trečiųjų asmenų interesams tenkinti;

3) sąžiningumo – auditoriaus ir audito įmonės nuomonė neturi būti veikiami kitų nuomonių;

4) profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo – auditorius privalo turėti reikiamų žinių ir įgūdžių, skirti pakankamai laiko, kad auditas būtų atliktas profesionaliai;

5) atsakomybės visuomenei – audito rezultatais naudojasi finansinių ataskaitų informacijos vartotojai (kredito įstaigos, valstybės institucijos, darbdaviai ir darbuotojai, įmonių savininkai ir dalyviai, investuotojai ir kiti), priimdami ekonominius sprendimus.

Ypatingą reikšmę auditoriaus veikloje turi jo nepriklausomumas. Tik visiškas nepriklausomumas suteikia auditoriui galimybę objektyviai atlikti numatytas ar patikėtas užduotis. Auditoriaus nepriklausomumas turi apimti visus jo atliekamus darbus, pasireikšti visais jo veiklos etapais. Lietuvos Respublikos audito įstatyme **auditorius laikomas nepriklausomu nuo audituojamos įmonės**, jeigu:

1) nėra susijęs šeimos, artimosios giminystės arba svainystės ryšiais su audituojamos įmonės dalyviais, vadovu, vyriausioju buhalteriu (buhalteriu) arba kitu audituojamos įmonės darbuotoju, galinčiu daryti tiesioginę ir reikšmingą įtaką finansinių ataskaitų rengimui, šios įmonės valdybos ir (arba) stebėtojų tarybos, jei jos sudaromos, nariais;

2) nėra audituojamos įmonės darbuotojas ir, jeigu buvo audituojamos įmonės darbuotoju, bei gali daryti tiesioginę ir reikšmingą įtaką finansinių ataskaitų rengimui ir nuo darbo santykių pasibaigimo dienos yra praėję ne mažiau kaip 3 metai;

3) nėra audituojamos įmonės dalyvis ir, jeigu buvo audituojamos įmonės dalyviu, bet nuo akcijų arba akcijų dalių perleidimo yra praėję ne mažiau kaip 3 metai;

4) neteikė audituojamai įmonei turto ir verslo vertinimo, buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų sudarymo, akcinių bendrovių ir uždarytų akcinių bendrovių reorganizavimo sąlygų vertinimo paslaugų, neatliko vidaus audito arba tokias paslaugas teikė, bet nuo jų teikimo ar vidaus audito atlikimo praėjo ne mažiau kaip vieni metai;

5) nėra veikiamas kitų reikšmingų sąlygų, galinčių turėti įtakos jo nepriklausomumui.

Audito įmonė laikoma nepriklausoma nuo audituojamos įmonės, jeigu:

1) audituojama įmonė nėra audito įmonės dalyvė;

2) audito įmonė, audito įmonės dalyviai, jos vadovas, valdybos ir (arba) stebėtojų tarybos, jei jos sudaromos, nariai nėra audituojamos įmonės dalyviai;

3) audito įmonės dalyviai, jos vadovas, valdybos ir (arba) stebėtojų tarybos, jei jos sudaromos, nariai nėra susiję šeimos, artimosios giminystės arba svainystės ryšiais su audituojamos įmonės dalyviais;

4) neteikė audituojamai įmonei turto ir verslo vertinimo, buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų sudarymo, akcinių bendrovių ir uždarytų akcinių bendrovių reorganizavimo sąlygų vertinimo paslaugų, neatliko vidaus audito arba tokias paslaugas teikė, bet nuo jų teikimo ar vidaus audito atlikimo praėjo ne mažiau kaip vieni metai;

5) audito įmonė negauna už audito paslaugas iš audituojamos įmonės tiek pajamų, kad tai darytų įtaką jos nepriklausomumui;

6) nėra veikiami kitų reikšmingų sąlygų, galinčių turėti įtakos jos nepriklausomumui.

3.3.1. Auditorių veiklos reglamentavimas

Auditorių teises, pareigas ir atsakomybę apibrėžia Lietuvos Respublikos audito įstatymas, žr. 3.3 lentelę.

3.3 lentelė. Auditorių teisės, pareigos ir atsakomybė

Auditorių teisės	Auditorių pareigos (privalo)	Auditorių atsakomybė
1	2	3
1) pasinaudojant profesinėmis žiniomis, įgūdžiais ir atsižvelgiant į audito atlikimo metodiką, pasirinkti audito atlikimo procedūras; 2) gauti iš audituojamos įmonės reikalingus dokumentus ir (arba) jų kopijas auditui atlikti ir naudotis visa sukaupta informacija; 3) reikalauti iš audituojamos įmonės, kad būtų teikiami paaiškinimai, atliekami kiti būtini veiksmai, reikalingi auditui atlikti;	1) atliekant auditą, vadovautis įstatymais ir kitais teisės aktais, TAS; 2) laikytis Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų; 3) atlikus auditą, pateikti auditoriaus išvadą; 4) privalo nuolat kelti profesinę kvalifikaciją auditorių kvalifikacijos kėlimo kursuose (per trejus metus privalo išklaudyti ne mažiau kaip 120 valandų).	Už apgaulingos auditoriaus išvados pateikimą auditorius atsako teisės aktų nustatyta tvarka.

1	2	3
4) reikalauti, kad audituojamos įmonės darbuotojai teiktų paaiškinimus raštu; 5) reikalauti, kad audituojamoje įmonėje būtų sudarytos sąlygos atlikti auditą; 6) kitas teises, numatytas TAS ir audito sutartyje.	5) negali dirbti kito darbo ar eiti kitų mokamų pareigų, kurių atlikimas prieštarauja Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytiems profesinės etikos principams. 6) saugoti profesinės veiklos metu sužinotą informaciją; 7) informuoti Auditorių rūmus apie auditorių duomenų pasikeitimus.	

Šaltinis: parengta remiantis Lietuvos Respublikos audito įstatymu, 2008.

Auditoriaus vardo suteikimas. Auditorius – fizinis asmuo, turintis įstatymo nustatyta tvarka suteiktą atestuoto auditoriaus vardą. Asmeniui suteikiamas auditoriaus vardas, jeigu jis:

- 1) turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą;
- 2) yra nepriekaištingos reputacijos;
- 3) dirbo audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje auditoriaus padėjėju ne trumpiau kaip 3 metus ir, jei prašymo suteikti auditoriaus vardą pateikimo metu asmuo audito įmonėje nebedirba, darbas audito įmonėje auditoriaus padėjėju buvo baigtas ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki prašymo pateikimo dienos;

- 4) išlaikė kvalifikacinius auditoriaus egzaminus per ne ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį nuo pirmojo kvalifikacinio egzamino išlaikymo dienos;

- 5) davė auditoriaus priesaiką.

Auditoriaus padėjėjas. Auditoriaus padėjėjas – fizinis asmuo, siekiantis auditoriaus vardo ir įrašytas į auditoriaus padėjėjų sąrašą. Auditoriaus padėjėjas dirba (t. y. atlieka auditoriaus praktiką) audito įmonėje ir (arba) valstybės narės audito įmonėje vadovaujant auditoriui ir (arba) valstybės narės auditoriui, kuris turi ne mažesnę kaip 3 metų auditoriaus darbo stažą, raštu sutinka vadovauti auditoriaus padėjėjo darbui ir neturi galiojančių drausminių nuobaudų iki jo paskyrimo vadovauti auditoriaus padėjėjo darbui.

Apribojimai. Auditorius negali atlikti tos pačios įmonės audito ilgiau kaip 7 iš eilės finansinius metus, o, jeigu yra audituojama viešojo intereso įmonė, – ilgiau kaip 5 metus iš eilės, jeigu kiti įstatymai nenustato kitaip. Pasibaigus nurodytam laikotarpiui, auditorius ne mažiau kaip 2 metus negali atlikti tos įmonės audito ir, jeigu audituojama įmonė yra viešojo intereso įmonė, ne mažiau kaip 2 metus negali tapti jos vadovu arba valdybos nariu.

3.3.2. Audito įmonių veiklos reglamentavimas

Audito įmonių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos audito įstatymas. Pagrindinės nuostatos pateikiamos 3.4 lentelėje.

3.4 lentelė. Audito įmonių teisės, pareigos ir atsakomybė

Audito įmonių teisės	Audito įmonių pareigos (privalo)	Audito įmonių atsakomybė
1	2	3
1) atlikti auditą; 2) teikti užtikrinimo ir kitas susijusias paslaugas; 3) verstis kita veikla, neprieštaraujančia Buhalterijų profesionalų etikos kodekse nustatytiems profesinės etikos principams.	1) sudarius audito sutartį, paskirti auditą atliksiantį auditorių ir apie tai pranešti užsakovui; 2) audito rezultatus įforminti surašant auditoriaus išvadą; 3) įforminant audito rezultatus, įstatyme nustatytais atvejais <...>, kartu su auditoriaus išvada privalo parengti audito ataskaitą. Ji kartu su auditoriaus išvada pateikiama audituojamai įmonei ir užsakovui; 4, 5) jei audito įmonė audituoja konsoliduotąsias finansines ataskaitas, privalo peržiūrėti kitų auditorių, audito įmonių, <...> darbą ir peržiūrų rezultatus įforminti dokumentuose;	1) Audito įmonė už audito atlikimą ir auditoriaus išvadą atsako teisės aktų ir pasirašytos audito sutarties nustatyta tvarka. 2) Jeigu audito įmonė audituoja konsoliduotąsias finansines ataskaitas, ji atsako už audito atlikimą ir auditoriaus išvadą, parengtą atlikus konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditą; 3) Audito įmonė turi atlyginti dėl jos kaltės užsakovo ir (arba) trečiųjų asmenų patirtus nuostolius teisės aktų ir pasirašytos audito sutarties nustatyta tvarka.

1	2	3
	6) teikti įstaigai ir Auditorių rūmams informaciją, nustatytą Audito įstatyme. 7) saugoti darbo dokumentus Lietuvos Respublikos dokumentų ir archyvų įstatymo nustatyta tvarka.	4) Audito įmonė, atlyginusi užsakovo ir (arba) trečiųjų asmenų patirtus nuostolius, atsiradusius dėl auditorių kaltės, turi atgręžtinio reikalavimo teisę į kaltus auditorius.

Šaltinis: parengta remiantis Lietuvos Respublikos audito įstatymu, 2008.

Audito įmonių teisinės formos nurodytos 3.1 pav.



Šaltinis: Daujotaitė, 2006.

3.1 pav. Audito įmonių teisinės formos

Audito įmonė – į audito įmonių sąrašą įrašyta įmonė (Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 2008). Audito įmonės gali pradėti audito veiklą tik po to, kai Lietuvos auditorių rūmų sprendimu yra įrašomos į audito įmonių sąrašą. Į audito įmonių sąrašą įrašytai įmonei išduodamas pažymėjimas.

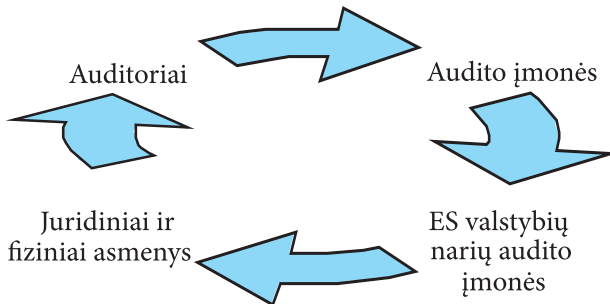
Nuo 2002 m. Lietuvoje vyrauja audito įmonių skaičiaus mažėjimo tendencija. Audito įmonių skaičius pagal miestus kinta nereikšmingai – apie 58 proc. audito įmonių veikia Vilniuje, 20 proc. – Kaune ir 8 proc. – Klaipėdoje. Pagal naujausius LAR 2013 m. gruodžio 31 d.

duomenis, Vilniuje veikia 104 audito įmonės, Kaune – 25, Klaipėdoje – 16. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatyme numatytais labai mažų, mažų ir vidutinių įmonių apibrėžimais, Lietuvoje 2012 metais, kaip ir 2011 metais, veikė 97 proc. labai mažų ir mažų audito įmonių, todėl net 61 proc. audito įmonių dirbo tik po vieną auditorių (LAR audito rinkos apžvalga, 2012). Taip pat 89 proc. visų audito įmonių buvo uždarosios akcinės bendrovės.

Kaip nurodo Lietuvos Respublikos audito įstatymas:

- *auditorius gali atlikti auditą tik būdamas individualios audito įmonės savininku, tikrosios ūkinės bendrijos ar komanditinės ūkinės bendrijos tikruoju nariu arba dirbdamas audito įmonėje;*
- *audito įmonės vadovas turi būti auditorius arba asmuo, turintis kitų Europos Sąjungos valstybių narių įgaliotų institucijų suteiktą auditoriaus kvalifikaciją. Jeigu audito UAB yra sudaroma valdyba, 3/4 valdybos narių turi būti auditoriai.*

Galimi audito įmonės akcininkai nurodomi 3.2 pav. schemeje.



Šaltinis: Daujotaitė, 2006.

3.2 pav. Galimi audito įmonės akcininkai

Lietuvos Respublikos audito įstatymas taip pat nurodo, kad:

1. Audito įmonė privalo apdrausti savo civilinę atsakomybę profesinės civilinės atsakomybės draudimu. Profesinės civilinės atsakomybės draudimo sutartis sudaroma Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka ir vadovaujantis Audito įmonių profesinės civilinės atsakomybės draudimo tvarkos aprašu, kurį parengia ir, suderinęs su įstaiga, patvirtina Lietuvos bankas.

2. Jeigu audito įmonė atlieka auditą tik kitose negu viešojo intereso įmonėse, metinė profesinės civilinės atsakomybės draudimo suma turi

būti ne mažesnė kaip 100 tūkst. Lt. Profesinės civilinės atsakomybės draudimo objektas yra audito įmonės civilinė atsakomybė už žalą, kuri būtų padaryta užsakovui ir (arba) tretiesiems asmenims atliekant auditą kitose negu viešojo intereso įmonėse.

3. Kai profesinės civilinės atsakomybės draudimo objektas yra ir audito įmonės civilinė atsakomybė už žalą, kuri būtų padaryta užsakovui ir (arba) tretiesiems asmenims atliekant auditą viešojo intereso įmonėse, profesinės civilinės atsakomybės draudimo suma turi būti ne mažesnė kaip 200 tūkst. Lt vienam draudžiamajam įvykiui ir 500 tūkst. Lt visiems draudžiamiesiems įvykiams per metus.

4. Audito įmonė privalo būti apsidraudusi profesinės civilinės atsakomybės draudimu visą laikotarpį, kuriuo audito įmonė šio įstatymo nustatyta tvarka yra įrašyta į audito įmonių sąrašą ir audito įmonės pažymėjimo galiojimas nėra sustabdytas.

Klausimai diskusijai:

1. Kas yra audito teisiniai pagrindai?
2. Kas yra audito metodiniai pagrindai?
3. Kokia yra audito valdymo pagrindų samprata?
4. Koks yra audito reglamentavimas tarptautiniu lygmeniu?
5. Kokie yra tarptautinių audito standartų tikslai?
6. Kokia yra tarptautinių audito standartų sistemos sandara?
7. Kokie pagrindiniai audito reglamentai yra Europos Sąjungos lygmeniu?
8. Kokios svarbiausios nuostatos išdėstytos Lietuvos Respublikos audito įstatyme?
9. Kokios yra auditorių teisės, pareigos ir atsakomybė Lietuvoje?
10. Kokios yra audito įmonių teisės, pareigos ir atsakomybė Lietuvoje?
11. Kokias priemones būtų galima numatyti audito įmonių valdymo srityje, siekiant padidinti auditorių nepriklausomumą?

4. AUDITO ĮRODYMAI IR JŲ GAVIMO PROCEDŪROS

4.1. Audito įrodymai ir jų ryšys su auditoriaus išvada

Lietuvoje audito įrodymų rinkimo ir vertinimo svarba pirmą kartą buvo iškelta 1992 metais V. Lakio, J. Mackevičiaus ir P. Rakštiko knygoje „Auditas“. Autoriai rašė, kad remiantis spėlionėmis ir samprotavimais negalima daryti išvadų apie finansinių ataskaitų tikrumą ir teisingumą, nes tam reikalingi neginčijami įrodymai. Vėliau audito įrodymus pagal tarptautinių audito standartų nuostatas nagrinėjo J. Kabašinskas, L. Toliatienė (1997), I. Matickienė (1997) ir kt. Lietuvos bei užsienio autoriai. Tačiau iki šiol egzistuoja nevienareikšmė nuomonė dėl audito įrodymų kokybės ir kiekybės, minimos skirtingos audito įrodymų rūšys, jų rinkimo šaltiniai ir procedūros. Akivaizdu, kad be pakankamų ir patikimų įrodymų auditorius negali surašyti teisingos auditoriaus išvados ir pareikšti objektyvios nuomonės.

Audito įrodymus reglamentuoja daugelis tarptautinių audito standartų: 500-asis TAS „Audito įrodymai“, 501-asis TAS „Audito įrodymai – konkretūs svarstymai dėl atskirų sričių“, 505-asis TAS „Išorės šalių patvirtinimai“, 520-asis TAS „Analitinės procedūros“, 540-asis TAS „Apskaitinių įvertinimų, įskaitant tikrosios vertės apskaitinius įvertinimus, ir susijusios atskleistos informacijos auditas“, 550-asis „Susijusios šalys“, 580-asis TAS „Rašytiniai pareiškimai“ ir kt.

„Audito įrodymai – informacija, kuria remdamasis auditorius daro išvadą, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė. Audito įrodymus sudaro apskaitos dokumentuose esanti informacija, kuria remiantis rengiamos finansinės ataskaitos ir kita informacija“ – tokį apibrėžimą pateikia 500-asis TAS. Kitaip tariant, audito įrodymai yra audito metu parengta ar gauta informacija, reikalinga patvirtinti arba paneigti audituojamo subjekto finansinių ataskaitų tvirtinimus. Tai gali būti konkretūs dokumentai¹⁴ ir apskaitos registrai, apskaičiuoti absoliutūs ir santy-

14 Apskaitos dokumentai – pirminių įrašų ir papildomi dokumentai, tokie kaip čekiai ir elektroninio lėšų pervedimo dokumentai; sąskaitos faktūros; sutartys; įvairūs apskaitos registrai; apskaitos įrašai ir kiti finansinių ataskaitų koregavimai, kurie neparodyti oficialiuose apskai-

kiniai rodikliai, ūkinių operacijų įrašai, taip pat kita informacija, kuria remiantis tvarkoma apskaita ir sudaromos finansinės ataskaitos.

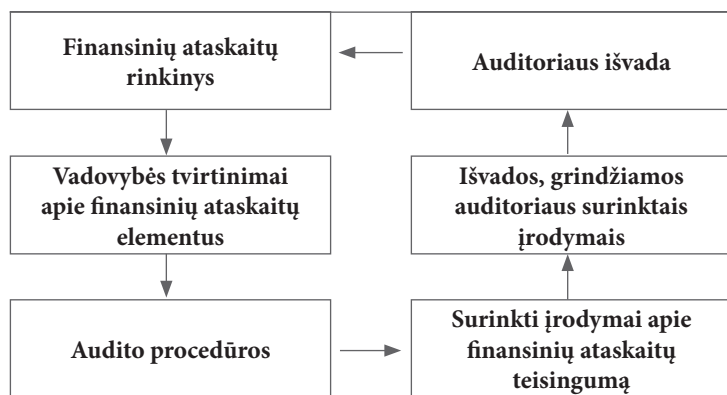
Anot J. Mackevičiaus, audito įrodymų sąvoką reikėtų patikslinti taip: „Audito įrodymai – visais audito atlikimo etapais surinkta ir su-sisteminta arba gauta iš vidaus ir išorės šaltinių informacija, reikalinga patvirtinti arba paneigti tam tikras išvadas ir pagrįsti auditoriaus nuomonę“.

Pateiktuose audito įrodymų apibrėžimuose pabrėžiami du dalykai:

Surinktais įrodymais patvirtinami arba paneigiami finansinių ats-kaitų tvirtinimai, pateikti įmonės vadovybės. Minėtieji tvirtinimai api-ma veiklos rezultatus ir finansinę padėtį, įmonės vidaus kontrolės sis-temą ir jos veiksmingumą, norminių aktų reikalavimų laikymąsi ir kt. Auditorius gali atlikti visų arba tam tikrų tvirtinimų auditą.

Audito įrodymai yra pagrindas auditoriaus nuomonei apie audituotą finansinę atskaitomybę pagrįsti.

Audito įrodymai reikalingi auditoriui pareikšti nuomonę apie audi-tuotų finansinių atskaitų teisingumą. Jų sąsajas su auditoriaus išvada galima apibūdinti tokiais reikšminiais žodžiais / frazėmis: finansinės ataskaitos, kurias auditorius audituoja, vadovybės tvirtinimai apie fi-nansinių atskaitų elementus, audito procedūros ir auditoriaus išvada (žr. 4.1 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

4.1 pav. Audito įrodymų ryšys su auditoriaus išvada

tos įrašuose; tokie dokumentai kaip darbo laiko apskaitos žiniaraščiai, lentelės ir skaičiuoklės sąnaudoms paskirstyti, apskaičiuoti, derinti ir atskleisti.

Kaip matyti iš 4.1 pav., finansinės ataskaitos atspindi vadovybės tvirtinimus apie įvairius finansinių ataskaitų elementus. Auditorius tikrina reikšmingus vadovybės tvirtinimus, rinkdamas įrodymus, kuriuos gauna taikydamas įvairias audito procedūras. Pagal surinktus įrodymus patvirtinami vadovybės tvirtinimai, o auditorius savo nuomonę pareiškia parengtoje išvadoje.

4.2. Finansinių ataskaitų tvirtinimai

Kaip minėta, įmonės vadovybė yra atsakinga už finansines ataskaitas, teisingai atspindinčias įmonės pobūdį ir veiklą, jų parengimą ir pateikimą. Finansinėse ataskaitose pateikti duomenys – tai įmonės vadovybės patvirtinimas, kad visa šiose ataskaitose ir su jomis susijusi informacija yra pateikta ir atskleista teisingai. Pavyzdžiui, X įmonės balanse nurodyta, kad: pinigai ir jų ekvivalentai sudaro 87 816 EUR, pirkėjai įmonei skolingi 259 356 EUR, atsargų turima 582 360 EUR ir t. t. Tai reiškia, kad įmonės vadovybė patvirtina nurodyto turto buvimą, įvertinimą ir pan. (žr. 4.1 lentelę). Auditorius privalo nustatyti šių tvirtinimų teisingumą ir padaryti išvadą, ar finansinėse ataskaitose atspindėta padėtis atitinka tikrovę.

4.1 lentelė. Ištrauka iš ABC įmonės 20XX m. gruodžio 31 d. balanso (EUR)

Eil. Nr.	Balanso straipsniai	Pastabos Nr.	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
1	2	3	4	5
B.	Trumpalaikis turtas		1 102 464	
I.	Atsargos, išankstiniai mokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys		701 292	
I. 1.	Atsargos		582 360	
I. 1.1.	Žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai		77 760	
I. 1.2.	Nebaigtoji gamyba		195 840	
I. 1.3.	Pagaminta produkcija		232 944	
I. 1.4.	Pirktos prekės, skirtos perparduoti		75 816	
I. 2.	Išankstiniai mokėjimai		118 932	
I. 3.	Nebaigtos vykdyti sutartys			

1	2	3	4	5
II.	Per vienus metus gautinos sumos		259 356	
II. 1.	Pirkėjų įsiskolinimas		259 356	
II. 2.	Antrinių ir asocijuotųjų įmonių skolos			
II. 3.	Kitos gautinos sumos			
III.	Kitas trumpalaikis turtas		54 000	
III. 1.	Trumpalaikės investicijos		54 000	
III. 2.	Terminuotieji indėliai			
III. 3.	Kitas trumpalaikis turtas			
IV.	Pinigai ir pinigų ekvivalentai		87 816	
	Turtas iš viso:		2 515 360	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Vertinant galimas apskaitos ir finansinių ataskaitų klaidas, reikia surinkti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių 4.2 lentelėje pateikiamus finansinių ataskaitų tvirtinimus.

4.2 lentelė. Finansinių ataskaitų tvirtinimai

Tvirtinimai ¹⁶	Apibūdinimas
Buvimas	Nurodytu laiku turtas ir įsipareigojimai egzistuoja.
Išsamumas	Nėra neužfiksuoto turto, įsipareigojimų, ūkinių operacijų, įvykių ar neatskleistų ataskaitų straipsnių.
Teisės ir įsipareigojimai	Įmonė turi arba kontroliuoja teisę į turtą, atsako už įmonės įsipareigojimus.
Įvertinimas	Turtas ir įsipareigojimai užregistruoti tinkamos vertės.
Pateikimas ir atskleidimas	Finansinių ataskaitų elementai pateikiami, klasifikuojami ir aprašomi pagal nustatytą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką.
Tikslumas	Nurodomas tikslus ūkinių operacijų ir įvykių kiekis, pajamos ir sąnaudos priskiriamos tinkamam laikotarpiui.
Įvykimas	Apskaitoje ir finansinėse ataskaitose užregistruotos ūkinės operacijos, ūkiniai įvykiai tikrai yra įvykę.

Finansinių ataskaitų tvirtinimų esmė toliau aptariama remiantis ABC įmonės balanso duomenimis (žr. 4.1 lentelę).

15 Finansinių ataskaitų tvirtinimai įvardijami remiantis tarptautiniais audito standartais.

Įmonės atsargos įvertintos 582 360 EUR. Kiekvienu tvirtinimu vadovybė pagrindžia tam tikrus finansinių ataskaitų aspektus:

► **buvimo tvirtinimu** – kad balanse nurodytu laikotarpiu pateiktos atsargos fiziškai egzistuoja. Tai keturių rūšių atsargos: žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai – 77 760 EUR; nebaigta gamyba – 195 840 EUR; pagaminta produkcija – 232 944 EUR; pirktos prekės, skirtos perparduoti – 75 816 EUR;

► **išsamumo tvirtinimu** – kad visos su atsargomis susijusios ūkinės operacijos yra užfiksuotos jų įvykimo laikotarpiu. Visos įmonei priklausančios atsargos, nesvarbu, kur jos būtų (įmonės sandėlyje, perduotos konsignacijos pagrindais ar esančios kelyje), yra įtrauktos į balansą;

► **teisių ir išpareigojimų tvirtinimu** – kad atsargų nuosavybės teisė priklauso įmonei ir ji tas atsargas kontroliuoja, o jau perduotos ar kitiems priklausančios atsargos neįtrauktos į balansą;

► **įvertinimo tvirtinimu** – kad balanse nurodoma atsargų įsigijimo vertė, o atsargos nurašomos pasirinktu būdu (LIFO, FIFO, vidutinių kainų). Pasenusios ar sugedusios įmonės atsargos yra nurašytos, jų vertė matematiškai tiksliai apskaičiuota;

► **pateikimo ir atskleidimo tvirtinimu** – kad atsargos tinkamai klasifikuojamos kaip trumpalaikis turtas, deramai paskirstytos į žaliavų, nebaigtos gamybos, pagamintos produkcijos ir pirktų prekių, skirtų perparduoti, grupes. Aiškinamajame rašte yra pateikti visi būtini paaiškinimai: atsargų nurašymo būdas (pavyzdžiui, LIFO, FIFO), bet koks šių būdų pakeitimas. Jeigu atsargos užstatytos už paskolas, tai irgi atskleista aiškinamajame rašte;

► **tikslumo tvirtinimu** – kad nurodytas tikslus atsargų kiekis, sunaudotos atsargos tinkamu laikotarpiu priskirtos sąnaudoms ir teisingai atspindėtos finansinėje atskaitomybėje;

► **įvykimo tvirtinimu** – kad ataskaitiniu laikotarpiu įvykusios atsargų ūkinės operacijos bei ūkiniai įvykiai yra tinkamai užregistruoti apskaitoje ir atspindėti finansinėje atskaitomybėje.

Auditorius turi patikrinti ir patvirtinti arba paneigti visų įmonės vadovybės finansinių ataskaitų tvirtinimų pagrįstumą. Įvairiuose šaltiniuose aprašomų finansinių ataskaitų tvirtinimų skaičius yra nevienodas, jie klasifikuojami pagal įvairius požymius, pavyzdžiui: *tvirtinimai, apimantys: audituojamo laikotarpio ūkinių operacijų grupes ir įvykius, ataskaitinio laikotarpio pabaigos sąskaitų likučius, informacijos pateikimą ir atskleidimą* (žr. 4.3 lentelę).

4.3 lentelė. Tvirtinimai, apimantys ūkinių operacijų grupes ir įvykius

Tvirtinimai	Apimantys		
	ūkinių operacijų grupes ir įvykius	ataskaitinio laikotarpio pabaigos sąskaitų likučius	informacijos pateikimą ir atskleidimą
Įvykimas	+		+
Išsamumas	+		+
Tikslumas	+		+
Priskyrimas laikotarpiui	+	+	
Grupavimas	+		+
Buvimas		+	
Teisės ir įsipareigojimai		+	+
Įvertinimas		+	+
Suprantamumas			+

Auditorius gali naudotis esamomis finansinės atskaitomybės tvirtinimų klasifikacijomis arba juos grupuoti savaip – svarbu aprėpti visas išvardytąsias tvirtinimų ypatybes. Pavyzdžiui, tvirtinimų grupę, apimančią ūkines operacijas ar įvykius, auditorius gali sujungti su tvirtinimų grupe, apimančia sąskaitų likučius, ir pan.

4.3. Audito įrodymų reikšmė, jų pakankamumas, tinkamumas ir patikimumas

Audito įrodymai yra labai svarbūs visiems audito proceso dalyviams, bet patys reikalingiausi – pačiam auditoriui, jo klientui ir tretiesiems asmenims. Auditoriui įrodymai būtini tam, kad galėtų surašyti objektyvią išvadą ir pareikšti nuomonę, ar kliento finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais tikrai ir teisingai parodo jo įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, ar finansinės ataskaitos parengtos pagal galiojančius teisės aktus. Klientui įrodymai reikalingi, kad padėtų išspręsti audito metu kilusius nesutarimus, pavyzdžiui, dėl apskaitos duomenų patikimumo, vidaus kontrolės veiksmingumo ir pan. Tretie-

siems asmenims įrodymų reikia tam, kad būtų patvirtinta arba paneigta informacija, kuria jie domisi.

Audito įrodymai gali būti įvairūs. Jie renkami skirtingais būdais, naudojamos įvairios priemonės. Svarbu, kad įrodymai būtų konkretūs, turėtų įrodomąją galią, kad juos būtų galima panaudoti sprendžiant diskusinius audito klausimus.

500-ajame tarptautiniame audito standarte nurodoma, kad auditorius turi surinkti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus.

Pakankami audito įrodymai – tai audito įrodymų kiekybinė charakteristika. Šios audito įrodymų ypatybės esmė – auditorius turi surinkti pakankamai audito duomenų, kuriais remdamasis galėtų pareikšti objektyvią nuomonę.

Tinkami audito įrodymai – tai audito įrodymų kokybinė charakteristika, atspindinti audito įrodymų tinkamumą konkrečiam tvirtinimui pagrįsti ir jų patikimumą, nustatant ūkinių operacijų, sąskaitų likučių ir kitos svarbios informacijos atskleidimą finansinėse ataskaitose ir su jomis susijusių tvirtinimų iškraipymus. Šios audito įrodymų ypatybės esmė – auditorius turi surinkti teisingus ir tinkamus duomenis, kad jie būtų pagrįsti dokumentais, atitiktų standartų reikalavimus. Auditorius turi surinkti tokią informaciją, kuri atitiktų audito tikslus. Siekiant užtikrinti, kad audito įrodymai būtų tinkami, planuojant auditą turi būti aiškiai apibrėžiami jo tikslai. Įrodymų tinkamumas lemia audito procedūrų pasirinkimo apimtį. Audito įrodymų pakankamumą, tinkamumą ir patikimumą turi įvertinti pats auditorius.

Auditorius, vertindamas audito įrodymų pakankamumą, turi atsižvelgti į tokius veiksnius, kaip:

- klaidų ir iškraipymų rizikos lygį (kuo didesnė rizika, tuo daugiau reikia audito įrodymų);
- konkretaus finansinės atskaitomybės straipsnio svarbą visai finansinei atskaitomybei;
- patirtį, įgytą ankstesnių auditų metu;
- audito procedūrų rezultatus, įskaitant išaiškintas klaidas ir apgaulės;
- galimos gauti informacijos pobūdį (kuo kokybiškesni audito įrodymai, tuo mažiau jų reikia).

Vertindamas audito įrodymų tinkamumą, auditorius turi atsižvelgti į bendruosius ir specialiuosius audito tikslus. Tam tikros audito procedū-

ros gali suteikti audito įrodymų, tinkamų vienokiems tvirtinimams, bet netinkančių kitokiems tvirtinimams. Pavyzdžiui, įrašų ir dokumentų, susijusių su gautinų sumų mokėjimu, tikrinimas praėjus ataskaitiniam laikotarpiui gali suteikti įrodymų apie šių sumų buvimą, įvertinimą, bet gali netikti vertinant laikotarpio tinkamumą. Kita vertus, auditorius audito įrodymus, susijusius su tuo pačiu tvirtinimu, dažnai renka iš skirtingų arba skirtingo pobūdžio šaltinių.

Ne visi įrodymai turi vienodą įrodomąją galią. Vieni įrodymai laikomi svarbesniais, kiti ne tokiais patikimais. Audito standartuose nurodoma tokia įrodymų **patikimumo** seka:

- *audito įrodymai, gauti iš nepriklausomų išorės šaltinių, yra patikimesni;*
- *vidiniai audito įrodymai yra patikimesni tuomet, kai susijusios apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos yra efektyvios;*
- *tiesiogiai paties auditoriaus surinkti audito įrodymai (pavyzdžiui, kontrolės taikymo stebėjimas) yra patikimesni už netiesiogiai gautus įrodymus (pavyzdžiui, paklausimą apie kontrolės taikymą);*
- *dokumentiniai audito įrodymai – popierinės formos, elektroninėje ar kitoje terpėje esantys dokumentai – yra patikimesni už žodinius (pavyzdžiui, susitikimo metu daryti užrašai yra patikimesni už po susitikimo žodžiu pateiktą nuomonę);*
- *audito įrodymai, surinkti remiantis originaliais dokumentais, yra patikimesni už audito įrodymus, gautus naudojant fotokopijas ar faksimiles¹⁶.*

Žodiniai ir rašytiniai audituojamo subjekto vadovybės, darbuotojų paaiškinimai paprastai laikomi pačiais silpniausiais įrodymais. Juos būtinai reikia derinti, siėti su kitais įrodymais. Dažnai negalima viena-reikšmiškai pasakyti, kokie įrodymai yra geriausi ir tvirčiausi. Auditorius nagrinėja riziką, susijusią su finansinių ataskaitų tvirtinimais, įmanomų gauti įrodymų tipus, alternatyvių įrodymų šaltinių patikimumą ir susidaro nuomonę apie audito įrodymų patikimumą. Audito įrodymų patikimumas labiausiai priklauso nuo įrodymų gavimo šaltinių (vidaus ar išorės) patikimumo ir nuo įrodymų pobūdžio (dokumentiniai, žodiniai). Audito įrodymai tuo patikimesni, kuo daugiau informacijos šaltinių panaudota. Dokumentiniai audito įrodymai patikimesni už žodi-

16 500-asis TAS „Audito įrodymai“.

nius. Paprastai audito įrodymai yra įtikinamesni, kai sutampa skirtingų šaltinių ar skirtingo pobūdžio įrodymai.

Jeigu įmonės parengtą informaciją auditorius naudoja audito procedūroms atlikti, jis turi surinkti įrodymus apie informacijos tikslumą ir išsamumą. Pavyzdžiui, atlikdamas pajamų auditą ir lygindamas įprastas kainas su pardavimo apimtys įrašais, auditorius vertina informacijos apie kainų tikslumą ir išsamumą bei duomenų apie pardavimo apimtį tikslumą.

4.4. Audito įrodymų rinkimo būdai

Siekdamas surinkti audito įrodymus ir padaryti objektyvias ir pagrįstas išvadas, auditorius naudoja testus. Testai – tai veiksmai, kuriais nustatoma tam tikra reiškinio, proceso, operacijos ar veiklos ypatybė.

Kaip reikalaujama 315-ajame ir 330-ajame TAS, audito įrodymai, siekiant padaryti pagrįstas išvadas, kuriomis grindžiama auditoriaus nuomonė, renkami atliekant:

- a) rizikos vertinimo procedūras;
- b) tolesnes audito procedūras, kurias sudaro:
 - i) kontrolės priemonių testai, kaip to reikalaujama TAS, arba kai auditorius priėmė sprendimą juos atlikti;
 - ii) pagrindinės procedūros, įskaitant detaliuosius testus ir pagrindines analitines procedūras.

Audito įrodymų rinkimo tikslai:

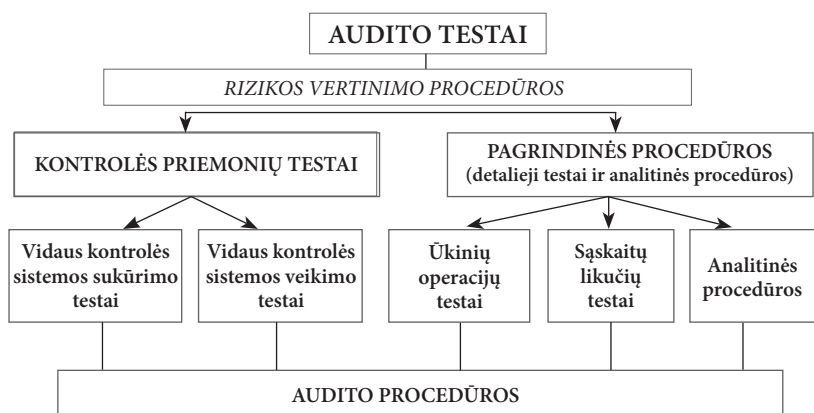
- įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu (atliekamos rizikos vertinimo procedūros).
- įvertinti kontrolės procedūrų veiksmingumą aptinkant bei ištaisant reikšmingus iškraipymus ir vykdant jų prevenciją tvirtinimų lygmeniu (atliekami kontrolės testai).
- nustatyti reikšmingus iškraipymus tvirtinimų lygmeniu (atliekamos pagrindinės procedūros).

Pagrindinės procedūros apima ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių ir informacijos atskleidimo detaliuosius testus, taip pat ir detalias analitines procedūras.

Atlikdamas rizikos vertinimo procedūras (įmonės vadovų ir kitų darbuotojų apklausą, analitines procedūras, stebėjimą ir tikrinimą), auditorius įgyja supratimą apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės

vidaus kontrolę, padedančią pagrįsti rizikos finansinių ataskaitų ir tvirtinimų lygmeniu vertinimą. Tačiau rizikos vertinimo procedūros pačios savaime pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kuriais būtų galima pagrįsti auditoriaus nuomonę, nesuteikia.

Audito įrodymai yra gaunami tinkamai derinant kontrolės testus ir pagrindines procedūras (detaliuosius testus). Kai kuriais atvejais įrodymai gali būti gaunami tik atliekant detaliuosius testus. Bendroji audito testų struktūra pavaizduota 4.2 pav.



4.2 pav. Bendroji audito testų struktūra

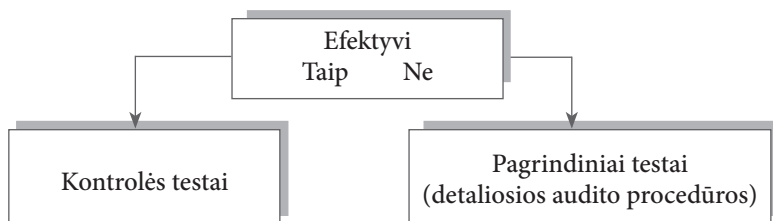
Kontrolės testai naudojami audito įrodymams, susijusiems su apskaitos sistemos ir vidaus kontrolės tinkamumu bei veiksmingumu, rinkti. Kontrolės testai būna dviejų tipų:

- vidaus kontrolės sistemos sukūrimo testai;
- vidaus kontrolės sistemos veikimo testai.

Vidaus kontrolės sistemos sukūrimo tikrinimo testų pagrindinis tikslas – nustatyti, ar įmonės vidaus kontrolės sistema buvo tinkamai sukurta, kad galėtų ne tik aptikti ir ištaisyti reikšmingas klaidas ir netikslumus, bet ir neleisti jiems pasireikšti.

Vidaus kontrolės sistemos veikimo tikrinimo testų pagrindinis tikslas – nustatyti: 1) ar sukurta vidaus kontrolės sistema iš tiesų egzistavo; 2) ar ji efektyviai veikė visą audituojamą laikotarpį.

Susipažinus su kliento vidaus kontrolės sistema, nustatoma, ar ji efektyvi, ar ne. Tai padeda planuoti tolesnes audito procedūras (žr. 4.3 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

4.3 pav. Kontrolės sistemos vertinimas

Testai dar skirstomi į pasitikėjimo ir savarankiškus, nelygu, kas juos atlieka – auditorius ar vidaus audito tarnybos darbuotojai. Pasitikėjimo testais dažniausiai įvertinama, ar galima pasitikėti ir pasinaudoti vidaus auditoriaus atliktu darbu ir taip sumažinti planuojamų atlikti audito procedūrų apimtį. Vidaus auditoriaus atliktu darbu pasinaudojama įsitikinus, kad jo tikslai ir metodai atitinka finansinio audito tikslus, kad vidaus auditoriaus padarytos išvados remiasi pakankamais, patikimais ir tinkamais išorės audito tikslui įgyvendinti įrodymais. Pažymėtina, kad pasitikėjimo testais tikrinama įmonės vidaus kontrolės sistema, bet ne konkrečios ūkinės operacijos.

Pagrindiniai testai naudojami audito įrodymams, susijusiems su reikšmingais finansinių ataskaitų iškraipymais, rinkti. Savarankiškus testus auditorius atlieka taikydamas detaliąsias audito procedūras. Šias procedūras auditorius planuoja ir atlieka atsižvelgdamas į reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimą bei kontrolės testų rezultatus.

Atlikdamas detaliąsias audito procedūras auditorius turi gauti įrodymų apie finansinių ataskaitų reikšmingas klaidas ir netikslumus. Šie testai yra trijų tipų:

- **ūkinių operacijų testai** (tikrinami dokumentai ir registrai);
- **sąskaitų likučių testai** (tikrinami sąskaitų likučiai);
- **analitinės procedūros**.

Ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių testai. Auditorius gali pasirinkti: arba tikrinti ūkinių operacijų atlikimą ir fiksavimą, arba tiesiogiai tikrinti galutinį sąskaitos likutį, arba derinti abu šiuos būdus.

Pavyzdžiui, prekių, skirtų perparduoti, sąskaita atspindi per ataskaitinį laikotarpį su prekėmis atliktas ūkines operacijas (žr. 4.4 lentelę).

4.4 lentelė. Prekių, skirtų perparduoti, sąskaitos struktūra

D Prekės, skirtos perparduoti K	
Pradinis likutis	
Prekių pirkimas	Parduotų prekių savikaina
Prekių grąžinimas	Netinkamų prekių nurašymas
Galutinis likutis	

Atsargų sąskaitoje pateikiamų duomenų teisingumo įrodymai gali būti gaunami tikrinant per ataskaitinį laikotarpį atliktas ūkines operacijas arba tiesiogiai tikrinant galutinį sąskaitos likutį.

Įrodymai apie parduotų prekių savikainos tikslumą gali būti gauti tik tikrinant per ataskaitinį laikotarpį atliktas ūkines operacijas arba darant išvadą apie sąskaitos tikslumą, remiantis įrodymais apie pradinio bei galutinio likučio ir prekių pirkimo duomenų tikslumą. Vertinant su parduotų prekių savikaina susijusius įrodymus, pažymėtina, kad:

1) kuo geresnė įmonės vidaus kontrolė ir kuo geriau kontroliuojama apskaitos sistema, tuo mažesnė tikimybė, kad sąskaitos likutis bus labai iškraipytas. Tad testai, patvirtinantys kliento vidaus kontrolės efektyvumą, duoda netiesioginių įrodymų apie sąskaitos likučio tikslumą;

2) audito procedūros, kuriomis nustatomas galutinis prekių likučio tikslumas, atskleidžia ir ūkinių operacijų fiksavimo teisingumą. Audito įrodymai, gauti tikrinant prekių likučių tikslumą, suteikia įrodymų, pagrindžiančių parduotų prekių savikainos teisingumą.

Auditorius tikrina ir ūkines operacijas, ir tiesiogiai sąskaitų likučius, tačiau daugiau dėmesio skiriama audito procedūroms, atliekamoms tiesiogiai tikrinant sąskaitų likutį, nes:

a) paprastai galutiniai likučiai turi mažiau vienetų, negu rodo per ataskaitinį laikotarpį atliktų ūkinių operacijų duomenys, pavyzdžiui, galutiniuose įvairių atsargų likučiuose nurodoma mažiau vienetų negu į atsargų sąskaitą per metus įtrauktų pirkimo ir pardavimo operacijų;

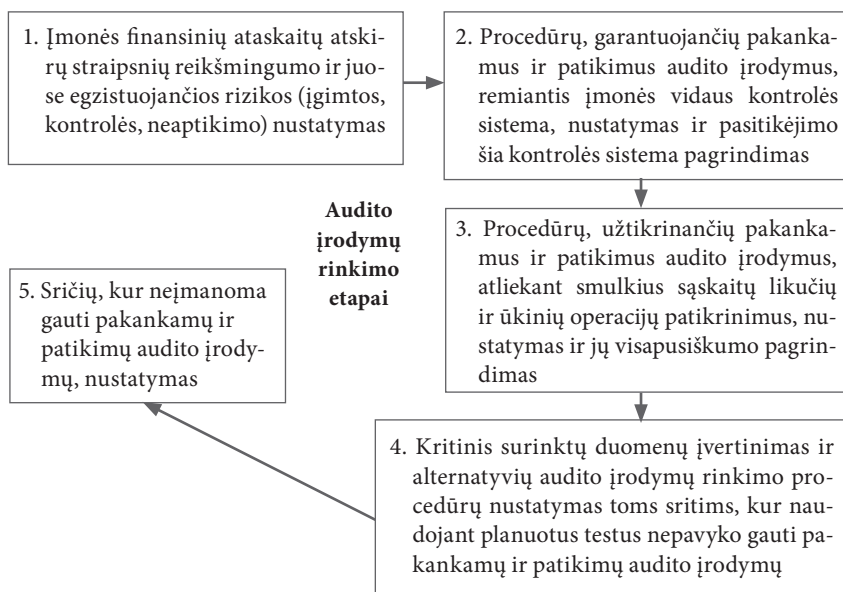
b) tarp galimų surinkti įtikinamų įrodymų paprastai yra daugiau susijusių su galutiniais likučiais negu su atliktomis operacijomis. Galutinius likučius auditorius gali fiziškai apžiūrėti: suskaičiuoti, pasverti,

išmatuoti ir pan. O, pavyzdžiui, parduotų prekių apžiūrėti neįmanoma. Auditorius, tikrinantis parduotų prekių savikainą, turi labiau pasitikėti kliento dokumentais ir apskaitos įrašais.

Analitinės procedūros naudojamos:

- pradedant auditą, siekiant nustatyti kliento įmonės verslo ypatumus, potencialias rizikos sritis;
- atliekant auditą, siekiant surinkti audito įrodymus;
- baigiant auditą, siekiant įsitikinti, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais atitinka auditoriaus nuomonę apie kliento verslą, kad būtų galima surašyti objektyvią išvadą.

Auditorius turi rinkti įrodymus nuosekliai. Galima išskirti penkis pagrindinius audito įrodymų rinkimo etapus (žr. 4.4 pav.). Kiekvienu audito įrodymų rinkimo etapu auditorius turi pasikliauti savo profesine kompetencija ir nuojauta, išsaugoti savitvardą ir ramybę (Mackevičius, 2004).



Šaltinis: Mackevičius, 2004.

4.4 pav. Audito įrodymų rinkimo etapai

Apibendrinant svarbu akcentuoti, kad įmonės vadovybė yra atsakinga už finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą. Ši atsakomybė apima: vidaus kontrolės sistemos, skirtos finansinėms ataskaitoms parengti ir teisingai pateikti be reikšmingų netikslumų, galinčių atsirasti dėl apgaulės ar klaidos, sukūrimą, įdiegimą ir palaikymą; tinkamų apskaitos principų pasirinkimą ir taikymą bei tinkamų apskaitinių įvertinimų atlikimą. Kadangi prielaida, kad vadovybė prisiima galutinę atsakomybę už finansines ataskaitas, yra nepaprastai svarbi atliekant auditą, auditorius privalo gauti iš vadovybės patvirtinimą, kad ji pripažįsta ir supranta šias savo pareigas.

Taigi auditorius audito metu testais vertina įmonės finansinėse ataskaitose pateiktas sumas ir atskleistą informaciją, taikomus apskaitos principus ir atliktus reikšmingus apskaitinius įvertinimus, taip pat bendrą finansinių ataskaitų pateikimą, siekdamas susidaryti nuomonę, ar finansinėse ataskaitose apskritai nėra reikšmingų iškraipymų.

4.5. Audito procedūros

Audito procedūros naudojamos numatytiems audito tikslams pasiekti. Auditorius pasirenka audito procedūras, atsižvelgdamas į audito tikslus, apimtis ir sudėtingumą. Parenkant procedūras ir jų skaičių, būtina atsižvelgti į audito riziką, todėl negali būti vienodų procedūrų visiems audito atvejams. Procedūrų rūšį ir jų skaičių auditorius nustato pats.

Audito literatūroje nėra bendros nuomonės dėl audito procedūrų skaičiaus, jų apibūdinimo ir klasifikavimo. 500-ajame tarptautiniame audito standarte „Audito įrodymai“ pateikiamos aštuonios audito procedūrų rūšys:

- tikrinimas – įrašų ir dokumentų bei materialiojo turto tikrinimas;
- stebėjimas;
- išorės patvirtinimas;
- perskaičiavimas;
- pakartotinis atlikimas;
- analitinės procedūros.
- paklausimas.

Tikrinimas apima vidaus ar išorės popierinio ar elektroninio formato arba kitoje laikmenoje saugomų įrašų ar dokumentų patikrinimą, taip pat turto objekto įvertinimą natūra. Įrašų ir dokumentų tikrinimo metu surenkami įvairaus patikimumo lygio audito įrodymai, priklauso- mai nuo jų pobūdžio ir šaltinio, o tikrinant vidaus įrašus ir dokumen- tus – priklausomai nuo jų parengimo kontrolės priemonių efektyvumo. Tikrinimo, taikomo kaip kontrolės priemonių testas, pavyzdys yra įrašų tikrinimas siekiant įsitikinti, ar jie yra tinkamai patvirtinti.

Kai kurie dokumentai yra aiškūs audito įrodymai, patvirtinantys turto egzistavimą, pavyzdžiui, tokių finansinių priemonių, kaip akcijos ar obligacijos, dokumentai. Šių dokumentų tikrinimas nebūtinai sutei- kia audito įrodymų apie nuosavybę ar vertę. Sudarytos sutarties tikrini- mas gali suteikti audito įrodymų apie įmonės taikomą apskaitos politiką, pavyzdžiui, pajamų pripažinimą.

Atgalinis dokumentų tikrinimas. Tai svarbi dokumentų tikrinimo kryptis. Atlikdamas atgalinį tikrinimą, auditorius pasirenka tam tikros sąskaitos duomenis ir ieško pirminių dokumentų, patvirtinančių toje sąskaitoje pateiktą finansinę informaciją. Šis tikrinimas padeda audito- riui nuspręsti, ar visi apskaitoje užfiksuoti duomenys turi patvirtinan- čius dokumentus. Pavyzdžiui, apskaitoje užfiksuota, kad įmonė iš tiekė- jo A pirko prekių už 5 000 EUR. Turi būti tokie šį faktą patvirtinantys dokumentai: prekių gavimo aktas, tiekėjo sąskaita faktūra, mokėjimo už prekes dokumentai. Bet atgalinis tikrinimas nerodo, ar visos ūkinės operacijos buvo užfiksuotos.

Priešakinis dokumentų tikrinimas. Jo kryptis priešinga atgalinio tikrinimo kryptčiai. Atlikdamas priešakinį tikrinimą, auditorius pa- sirenka keletą pirminių dokumentų ir tikrina, ar jais pagrįstos ūkinės operacijos užfiksuotos apskaitos sistemoje. Pavyzdžiui, darbo užmokes- čio žiniaraščio duomenis jis tikrina lygindamas su darbo užmokesčio sąnaudų sąskaita, žiūri, ar visi išmokėti atlyginimai yra užfiksuoti; pir- kėjams išrašytas sąskaitas faktūras tikrina lygindamas su pardavimo sąskaita, pinigų gavimus – su pirkėjų išskolinimo sąskaita, pinigų išmo- kėjimo dokumentus – su skolų tiekėjams sąskaita ir pan. Remdamasis priešakiniu tikrinimu, auditorius gali nuspręsti, ar visos ūkinės operaci- jos buvo užfiksuotos apskaitoje, ir papildyti per atgalinį tikrinimą gau- tus įrodymus.

Materialiojo turto tikrinimas – tai fizinis turto patikrinimas. Jis gali atskleisti patikimų audito įrodymų dėl jo egzistavimo, tačiau ne visada

dėl įmonės teisių ir įsipareigojimų arba šio turto įvertinimo. Atliekant konkrečių turto rūšių tikrinimą dalyvaujama jo inventorizacijose.

Stebėjimas – tai procesų ar procedūrų, kurias atlieka įmonės darbuotojai, stebėjimas. Pavyzdžiui, auditorius stebi, kaip įmonės darbuotojai atlieka inventorizaciją arba vykdo vidaus kontrolės procedūras. Stebėjimas suteikia įrodymų apie proceso ar procedūros atlikimą. Stebėjimas dažniausiai naudojamas siekiant įsitikinti procedūrų, kurios negali būti pagrįstos dokumentais, atlikimu.

Išorės patvirtinimas – tai audito įrodymai, kuriuos auditorius gauna kaip tiesioginį rašytinį trečiosios (patvirtinančiosios) šalies popierinio ar elektroninio formato ar kitoje laikmenoje pateikiamą atsakymą. Išorės patvirtinimo procedūros dažniausiai taikomos, kai nagrinėjami tvirtinimai dėl atitinkamų sąskaitų likučių ir jų elementų. Tačiau išorės patvirtinimai neturėtų apsiriboti tik sąskaitų likučiais. Pavyzdžiui, auditorius gali paprašyti sutarties sąlygų arba sandorių su trečiosiomis šalimis patvirtinimo; patvirtinimo prašymas gali būti suformuluotas klausiant, ar buvo kokių nors sutarties pakeitimų, ir, jei jų buvo, kokia yra susijusi detali informacija apie šiuos pakeitimus. Be to, išorės patvirtinimo procedūros atliekamos siekiant surinkti audito įrodymų, kad tam tikros aplinkybės neegzistuoja, pavyzdžiui, nėra šalutinių susitarimų, kurie gali turėti įtakos pajamų pripažinimui. 505-ajame TAS pateiktos tolesnės gairės.

Patvirtinimo procedūra auditorių taikoma labai plačiai. Ji atliekama bendraujant su trečiosiomis šalimis – taip gaunami jų finansinėse ataskaitose pateiktų faktų patvirtinimai. Ši procedūra duoda įrodymų dėl turto buvimo ir nuosavybės teisių, taip pat dėl turto ir įsiskolinimų įvertinimo.

Daugelyje ūkinių operacijų dalyvauja ir tretieji asmenys, tad teoriškai rašytinė informacija gali būti gauta apie kiekvieną ūkinę operaciją. Bet auditoriai apsiriboja patvirtinimais, apimančiais svarbiausias ūkines operacijas ir svarbiausius sąskaitų likučius, dėl kurių trečiosios šalys gali pateikti tiesioginį patvirtinimą. Paprastai siekiama gauti tokios informacijos: iš pirkėjų – apie jų įsiskolinimą, iš skolininkų – apie jų iš įmonės gautas paskolas ir paskolos sąlygas, iš skolintojų – apie įmonei suteiktas paskolas ir tų paskolų sąlygas, iš tiekėjų – apie sumas, kurias jiems skolinga įmonė, iš nuomotojų – apie įmonės išperkamosios nuomos sutartis ir sąlygas.

Siekiant gauti patvirtinimą, siunčiamas laiškas. Jį reikia rašyti firminiame kliento blanke, laišką turi pasirašyti kliento vadovybė. Atgalinis

laiško adresas – audito įmonė. Atsakymus turi tiesiogiai gauti būtent audito įmonė. Auditoriai privalo stebėti, kad laiškai būtų siunčiami teisingu adresu. Prieš siųsdamas prašymus patvirtinti gautinas ar mokėtinas sumas, auditorius turi nustatyti informacijos reikšmingumo lygį. Jeigu skolų sumos nėra reikšmingos, patvirtinimų prašyti nereikėtų.

Gautinas ar mokėtinas sumas patvirtinti galima keliais būdais. Dažniausiai taikomi – teigiamasis ir neigiamasis patvirtinimas. Siunčiant teigiamąjį patvirtinimą, prašoma patvirtinti informaciją visais atvejais, nesvarbu, ar sąskaitos likutis nurodytas teisingai, ar neteisingai. Neigiamasis patvirtinimas reikalauja atsakymo tik tuo atveju, jeigu sąskaitos likutis nurodytas neteisingai. Taip pat gali būti dar du atvejai – tai neatsakymas ir išimtis. Neatsakymas – situacija, kai patvirtinančioji šalis nepateikia atsakymo ar nevisapusiškai atsako į teigiamo patvirtinimo prašymą, arba patvirtinimo prašymas grąžinamas kaip nepristatytas adresatui. Išimtis – atsakymas, kuriame nurodomas skirtumas tarp prašomos patvirtinti ar įmonės apskaitos įrašų informacijos ir patvirtinančiosios šalies pateiktos informacijos.

Auditoriai turi stengtis gauti atsakymus iš visų, kam išsiųsti teigiamieji patvirtinimai. Jeigu neatsakoma į pirmą, pakartotinai siunčiami antras, trečias laiškas. Jeigu negaunama atsakymo į teigiamus patvirtinimus arba gauti patvirtinimai nesutampa su kliento apskaitoje nurodytais duomenimis, auditorius turi taikyti kitas audito procedūras skirtumų priežastims nustatyti.

Perskaičiavimas – kliento darbuotojų atliktų skaičiavimų, apskaitos duomenų aritmetinio tikslumo tikrinimas. Dažniausiai auditorius perskaičiuoja suabejojęs vienos ar kitos kliento pateiktos informacijos teisingumą. Kai kurie finansinių ataskaitų duomenys yra gaunami vien matematiniais skaičiavimais, pavyzdžiui, duomenys apie ilgalaikio turto nusidėvėjimą, darbo užmokestį, palūkanų sumą ir kt. Matematiniai skaičiavimai gali būti kai kurių finansinių ataskaitų straipsnių buvimo ir įvertinimo teisingumo įrodymai. Perskaičiavimas kartu su kitomis audito procedūromis yra naudojamas norint suteikti įvertinimo įrodymų visiems kitiems finansiniams duomenims.

Perskaičiavimą galima atlikti naudojant informacines technologijas, pavyzdžiui, gavus elektroninę bylą iš įmonės: naudojant kompiuterinius audito metodus, galima patikrinti bylos sumų tikslumą.

Pakartotinis atlikimas reiškia, kad auditorius nepriklausomai atlieka procedūras arba taiko kontrolės priemones, kurias kaip vidaus kontrolės veiksmus jau yra atlikusi ar taikiusi įmonė, pavyzdžiui, auditorius pakartotinai nustato gautinų sumų susidarymo laiką.

Analitinės procedūros. Analitinės procedūros sudaro finansinės informacijos vertinimas – atliekant tiek finansinių, tiek nefinansinių duomenų tyrimą. Analitinės procedūros taip pat apima nustatytų svyravimų ir tarpusavio ryšių, neatitinkančių su jais susijusios informacijos ar reikšmingai nukrypstančių nuo prognozuotų sumų, tyrimą. Analitinės procedūros gali būti naudojamos įvairiais tikslais, pavyzdžiui:

- siekiant suplanuoti kitų audito procedūrų pobūdį, apimtį ir laiką;
- rinkti įrodymams dėl vadovybės finansinėse ataskaitose pateiktų tvirtinimų teisingumo;
- bendrajai finansinės atskaitomybės apžvalgai audito pabaigoje.

Duomenų analizė gali būti atliekama lyginant:

- ataskaitinio laikotarpio sąskaitų likučius su ankstesnių laikotarpių sąskaitų likučiais;
- ataskaitinio laikotarpio sąskaitų likučius su įmonės biudžetu, planu;
- ataskaitinio laikotarpio sąskaitų likučius tarpusavyje;
- ataskaitinio laikotarpio sąskaitų likučius ir finansinius rodiklius su tos pramonės šakos vidutiniais rodikliais;
- ataskaitinio laikotarpio sąskaitų likučius su nefinansiniais duomenimis.

Iš esmės analitinės procedūros yra gana veiksmingos. Be to, jos dažniausiai taikomos pradinio audito etapu ir jų savikaina yra mažesnė už detaliojo dokumentų tikrinimo savikainą. Beje, ir kitos procedūros, darbo pradžioje pritaikius analizę, yra gerokai efektyvesnės. Analitinės procedūros padeda aptikti sritis, kuriose klaidos labiausiai tikėtinos ir galimos. Tai leidžia pastangas ir dėmesį sutelkti į problemiškas sritis ir gauti geresnių rezultatų. Pažymėtina ir tai, kad auditorius darbui atlikti turi ribotą laiką, todėl tiesiog būtina efektyviai jį išnaudoti. Auditorius niekuomet negalės patikrinti visų įmonės dokumentų. Tai nėra būtina, nes yra audito technika, leidžianti padaryti išvadą, patikrinus tik dalį dokumentų. Auditorius turi išmintingai taikyti audito procedūras, kad savo išvadą galėtų pagrįsti itin svariais argumentais.

Paklausimas – tai procedūra, apimanti įrodymų gavimą, apklausiant kliento darbuotojus ar trečiųjų šalių asmenis. Paklausimai gali būti tiek oficialūs – rašytiniai, tiek neoficialūs – žodinės apklausos. Atsakymų į paklausimus vertinimas yra sudedamoji apklausos proceso dalis. Atsakymai į paklausimus auditoriui gali suteikti naujos informacijos arba turimą informaciją patvirtinančių įrodymų. Vien paklausimas pakankamų audito įrodymų, padedančių nustatyti reikšmingą iškraipymą tvirtinimų lygmeniu, nesuteikia. Be to, vien paklausimo tikrinant kontrolės procedūrų veiksmingumą nepakanka, jį reikia paremti per kitas audito procedūras gautais įrodymais.

Reikia pažymėti, kad auditoriaus galimybės surinkti audito įrodymus ribojamos dėl praktinių ir teisinių priežasčių. Pavyzdžiui:

- yra tikimybė, kad vadovybė ar kiti asmenys sąmoningai ar nesąmoningai nepateiks išsamios informacijos, susijusios su finansinių ataskaitų rengimu, arba tos, kurios prašo auditorius. Atitinkamai auditorius negali būti tikras dėl informacijos išsamumo, netgi jeigu auditorius atliko audito procedūras, skirtas užtikrinti, kad būtų gauta visa svarbiausia informacija;

- apgaule gali būti įvykdyta taikant sudėtingas ir kruopščiai parengtas schemas, skirtas apgaulei nuslėpti. Todėl audito įrodymams surinkti taikomos audito procedūros gali būti nepakankamai efektyvios siekiant nustatyti tyčinį iškraipymą, kuris yra susijęs, pavyzdžiui, su sąmokslu suklauti dokumentus, kai auditorius gali tikėti, kad audito įrodymai yra tikri, o iš tikrųjų jie tokie nėra. Auditorius nėra tam pasirengęs ir negalima tikėtis, kad jis bus dokumentų autentiškumo ekspertas;

- auditas nėra oficialus įtariamo pažeidimo tyrimas. Taigi auditoriui nėra suteikta ir atitinkamų teisinių įgaliojimų, pavyzdžiui, įgaliojimų atlikti kratą, kuri gali būti reikalinga tokiam tyrimui atlikti.

Klausimai diskusijai:

1. Kokia yra audito įrodymų koncepcijos esmė?
2. Koks yra audito įrodymų ryšys su auditoriaus išvada?
3. Kas yra finansinių ataskaitų tvirtinimai?
4. Kokios yra finansinių ataskaitų tvirtinimų rūšys?
5. Kokios yra audito įrodymų savybės?
6. Kokie yra audito įrodymų rinkimo būdai?
7. Kokios yra audito įrodymų procedūros?

5. AUDITO PROCESAS: PLANAVIMAS, REIKŠMINGO IŠKRAIPYMO RIZIKOS VERTINIMAS. AUDITO DOKUMENTAVIMAS

5.1. Audito užduotis

Audito įmonė, dar prieš sutikdama būti kliento auditoriumi (prieš sutikdama atlikti naują audito užduotį), atlieka tam tikrus svarbius veiksmus, siekdama užtikrinti tinkamą savo pareigų įvykdymą. Audito įmonės vadovai aktyviai dalyvauja taikant atitinkamas procedūras ir priimant galutinį sprendimą.

Informacijos rinkimas. Prieš sutikdama atlikti naują audito užduotį, audito įmonė surenka informaciją apie įmonės veiklos pobūdį ir sudėtingumą, vadovų kvalifikaciją ir reputaciją bei išsiaiškina, kokia kvalifikacija reikalinga atitinkamai audito užduočiai atlikti. Remdamasis šia informacija, nepriklausomas auditorius preliminarai įvertina su siūloma užduotimi susijusius rizikos veiksnius ir nustato, ar įmonės vadovybė yra pajėgi tinkamai vykdyti užduotį.

Rizikos vertinimas. Priimdama sprendimą dėl naujos audito užduoties, audito įmonė išsamiai įvertina įmonės vadovybės reputaciją ir sąžiningumą. Dažniausiai audito įmonė tikrina pasirinktų įmonės vadovų duomenis, taip sumažindama riziką sudaryti susitarimą atlikti užduotį įmonei, kurios vadovai vykdo abejonių keliančią ar neetišką veiklą. Jei gu audito įmonė perima audito užduotį iš kitos audito įmonės, ji teikia paklausimus ankstesniajam auditoriui apie tokius dalykus, kaip vadovybės sąžiningumas, bet kokius ankstesniojo auditoriaus nesutarimus su vadovybe, taip pat paklausia ankstesnio auditoriaus nuomonės, kodėl, jo manymu, klientas keičia audito įmonę.

Auditoriaus kompetencijos ir išorės ekspertų poreikio vertinimas. Svarstydamą, ar sutikti atlikti užduotį, audito įmonė įvertina, ar jai būtinos su konkrečiu sektoriumi susijusios žinios ir ar ji turi pakankamų išteklių, kad galėtų kompetentingai ir profesiniu požiūriu atidžiai atlikti

užduotį. Svarstydamas, ar sutikti atlikti įmonės, kuri veikia pagal specializuotus veiklos standartus ar apskaitos principus, auditą, audito įmonė pirmiausia įsitikina, ar jos darbuotojai yra tinkamai pasirengę profesiniu požiūriu ir turi patirties, susijusios su tokia specializuota veikla. Gali būti nuspręsta, kad audito metu bus reikalingi išorės ekspertai, kurie įvertintų tam tikrus specifinius aspektus, atsižvelgdami į subjekto veiklos specifiką (energetika, biotechnologijos ir pan.).

Auditoriaus nepriklausomumo vertinimas. Audito įmonė peržiūri savo vadovų ir darbuotojų turimas investicijas, jų asmeninius ir verslo ryšius bei kitus su audito įmone ir jos darbuotojais susijusius dalykus, siekdama įsitikinti, kad ji yra nepriklausoma ir nepalaiko jokių ryšių, dėl kurių negalėtų objektyviai atlikti audito. Audito įmonei susitarus su klientu atlikti audito užduotį, audito įmonės nepriklausomumas turi būti užtikrinamas visos audito užduoties metu.

Užduoties tęsimas. Kiekvienais metais prieš pradėdama auditą įmonėje, kuri buvo audituota ankstesniais metais, audito įmonė atnaujina su užduotimi susijusias žinias, informaciją apie vadovybę, peržiūri savo pačios galimybes, siekdama objektyviai nustatyti, ar audito įmonė turėtų toliau teikti nepriklausomo auditoriaus paslaugas. Įmonės nuolat keičiasi, todėl labai svarbu nuolat iš naujo įvertinti, ar tikslinga tęsti santykius su konkrečiu klientu.

5.2. Audito procesas

Audito literatūroje nurodomas įvairus audito etapų skaičius. Kai kurie autoriai labai išsamiai aprašo daugelį darbų, būtinų atlikti audito metu, ir vadina juos audito etapais arba audito nuoseklumo seka. Kaip teigia J. Mackevičius (2001), atsižvelgiant į audito praktiką, tikslinga išskirti etapus, kurie būtų savarankiški ir atskleistų audito nuoseklumą, jo sisteminį pobūdį. Vadovaujantis tokiu požiūriu, galima išskirti 7 audito proceso etapus (žr. 5.1 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

5.1 pav. Audito procesas

1. Audito strategija. Tai audito tikslų, apimties ir ypatybių nustatymas. Audito strategija išaiškėja per pirmuosius audito įmonės ir kliento įmonės vadovų susitikimus. Juose aptariami būsimo audito tikslai, apimys, kliento verslo rizikos sritys, audito atlikimo būdai ir priemonės, kuriomis siekiama įgyvendinti audito tikslus ir kurios turi atitikti kliento lūkesčius. Parengtinė audito atlikimo eiga aptariama prieš pasirašant audito paslaugų teikimo sutartį.

2. Žinių apie kliento verslą ir jo aplinką rinkimas. Tai labai svarbus audito etapas, nuo kurio rezultatų iš esmės priklauso audito kokybė. Žinios apie kliento verslą bei jo aplinką ir šių žinių naudojimas padeda auditoriui nustatyti bendrąją audito strategiją, efektyviai atlikti auditą, tinkamai įvertinti audito įrodymus, nustatyti problemas ir įvertinti audito riziką.

3. Audito planavimas. Tinkamas audito planavimas užtikrina, kad svarbiausioms audito sritims būtų skiriamas reikiamas dėmesys, kad būtų numatytos galimos problemos ir auditas būtų atliktas efektyviai. Šiuo etapu auditorius parengia bendrąjį audito planą ir audito programą. Bendrasis audito planas – tai numatomų priemonių ir darbų visuma, padedanti auditą atlikti nuosekliai, efektyviai ir laiku. Plėtodamas bend-

raįjį audito planą, auditorius turi parengti audito programą ir nurodyti planuojamų audito procedūrų, reikalingų bendrajam audito planui įvykdyti, pobūdį, laiką ir apimtį.

4. Audito medžiagos rinkimas. Šiuo etapu renkami duomenys, būtini auditui atlikti. Auditorius turi surinkti tokią informaciją, kuri atitiktų audito tikslus. Audito duomenys skirstomi į rašytinius, žodinius ir kompiuterinius. Rašytiniai duomenys pateikiami finansinėse ataskaitose, pirminiuose ir suvestiniuose apskaitos dokumentuose, knygoose, kituose apskaitos registruose, jiems priklauso sutartys, protokolai ir pan. Žodiniai duomenys – tai žodiniai atsakymai į pateiktus klausimus. Kompiuteriniai duomenys gaunami naudojant informacines sistemas. Visi auditui reikalingi duomenys gali būti surinkti iš išorės ir vidaus šaltinių. Audito praktika rodo, kad išorės duomenys, gauti nepriklausomai nuo įmonės, yra patikimesni negu įmonės vidaus duomenys. Dokumentuoti duomenys yra patikimesni už žodinius. Duomenys, kuriuos surenka pats auditorius, yra patikimesni už gautuosius iš kitų asmenų.

5. Tikrinimas. Tai gana sudėtingas ir daug laiko trunkantis audito etapas, kurio metu tikrinamas audituojamos įmonės materialusis turtas ir dokumentai. Pagal tikrinamojo objekto pobūdį skiriamas materialiojo turto ir dokumentų tikrinimas.

Materialiojo turto tikrinimas (dar vadinamas *natūriniu*) – tai materialiojo įmonės turto peržiūra, siekiant įsitikinti, ar į apskaitos sistemą įtrauktas turtas tikrai egzistuoja ir nustatyti, kokia yra jo būklė. Auditorius, dalyvaudamas inventorizacijoje, turi ne tik stebėti, kaip atsakingi asmenys ją atlieka, bet kartu ir pats atlikti kontrolinius matavimus.

Dokumentų tikrinimas – tai dokumentų ir apskaitos registų įrašų peržiūra. Tikrindamas dokumentus, auditorius turi įsitikinti, ar visi dokumentai ir apskaitos registrai sudaryti teisingai, ar juose nėra klaidų ir apgaulės, ar jie objektyviai atspindi įvykusių ūkinių operacijų esmę. Prie dokumentų tikrinimo priskiriama ir finansinių ataskaitų peržiūra. Tikrinant nustatoma, ar finansinės ataskaitos rodo tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pan.

Audito praktikoje naudojama keletas dokumentų tikrinimo būdų: formalusis, loginis ir aritmetinis. Taikant formalųjį tikrinimo būdą, nustatoma, ar yra visi būtini dokumento rekvizitai, ar jie teisingai užpildyti, ar yra atsakingų asmenų parašai, ar dokumentas priklauso ataskaitiniam laikotarpiui ir t. t. Loginis tikrinimas leidžia nustatyti, ar buvo atlikta viena ar kita operacija ir kokia yra jos apimtis. Aritme-

tinis būdas leidžia atskleisti klaidas, padarytas sumuojant, dauginant, atimant, dalijant.

Auditorius tikrina tik originalius dokumentus. Tikrinimo etapo metu įvertinama bendroji apskaitos būklė, pirminės informacijos apdorojimo kokybė, buhalterinių įrašų teisingumas, finansinių ataskaitų tikslumas.

6. Auditoriaus išvados parengimas ir pateikimas. Šis audito etapas apibendrina sudėtingą visais ankstesniais etapais atliktą auditoriaus darbą. Išvadoje auditorius pareiškia nuomonę apie audituotą finansinę atskaitomybę. Dažniausiai auditorius kartu su išvada pateikia ir audito ataskaitą. Audito ataskaitoje aptariami audito metu auditoriaus pastebėti reikšmingi įmonės valdymo trūkumai.

7. Atlikto audito kontrolė. Tai audito kokybės gerinimo etapas: nagrinėjama audito atlikimo kokybė, aptariami sėkmingai atlikti darbai, padarytos klaidos, įvertinamas konkrečių auditorių indėlis. Auditorius turi domėtis ir tolesne įmonės veikla, stebėti, ar nurodyti trūkumai buvo pašalinti.

Atsižvelgiant į audito metu atliekamus darbus, kai kuriuos minėtuosius audito etapus galima sujungti ir išskirti keturis pagrindinius: 1) audito tikslo nustatymas; 2) audito planavimas; 3) audito atlikimas; 4) audito rezultatų įforminimas ir pateikimas. Kiekvieno iš šių keturių etapų metu atliekami darbai nurodomi 5.1 lentelėje.

5.1 lentelė. Audito etapai ir jų metu atliekami darbai

Audito etapai	Darbų aprašas
1	2
1. Audito tikslo nustatymas	<ul style="list-style-type: none"> • Susipažinimas su audituojamos įmonės veikla; • audito strategijos numatymas; • audito atlikimo eigos nustatymas ir suderinimas su audituojama įmone.
2. Audito planavimas	<ul style="list-style-type: none"> • Pradinio audito plano sudarymas; • darbo laiko grafiko sudarymas; • pirminių duomenų ir dokumentų kopijų surinkimas; • buhalterinės apskaitos sistemos įvertinimas; • vidaus kontrolės sistemos įvertinimas; • audito reikšmingumo ir rizikos apskaičiavimas; • audito atrankos apskaičiavimas; • detaliojo audito plano sudarymas; • atskirų audito sričių programų sudarymas.

1	2
3. Audito atlikimas	<ul style="list-style-type: none"> • Ilgalaikio turto auditas, dalyvavimas ilgalaikio turto inventorizacijoje; • atsargų auditas, dalyvavimas atsargų inventorizacijoje; • išankstinių mokėjimų ir nebaigtų vykdyti sutarčių auditas; • gautinų sumų auditas; • pinigų ir pinigų ekvivalentų auditas, grynųjų pinigų, esančių kasoje, patikrinimas; • įmonės įsiskolinimų auditas; • mokesčių, atlyginimų, socialinio draudimo įmokų auditas; • pajamų ir sąnaudų auditas; • nuosavo kapitalo, pelno paskirstymo auditas; • dotacijų, subsidijų auditas; • finansinė analizė; • nebalansinių sąskaitų ir įvykių auditas; • įmonės finansinės atskaitomybės tikrinimas.
4. Audito rezultatų įforminimas ir pateikimas	<ul style="list-style-type: none"> • Atlikto audito kontrolė; • laiškas vadovybei dėl pastabų, klaidų ir pasiūlymų bei jų aptarimas; • įmonės ištaisytų klaidų tikrinimas; • auditoriaus išvados bei audito ataskaitos parengimas ir pristatymas įmonei.

5.3. Audito planavimas ir reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas

Auditorius turi planuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo požiūrio ir pripažinti, kad gali būti aplinkybių, dėl kurių finansinėse ataskaitose bus reikšmingų iškraipymų (200 TAS).

Bendrieji audito planavimo principai išdėstyti 300-ajame TAS „Finansinių ataskaitų audito planavimas“. Kaip nurodo standartas, auditoriaus tikslas yra taip suplanuoti auditą, kad jis būtų atliekamas efektyviai. Užduoties partneris ir kiti pagrindiniai užduoties grupės nariai turi dalyvauti planuojant auditą, įskaitant diskusiją tarp užduoties grupės narių ir dalyvavimą joje.

Audito planavimas apima bendrosios audito strategijos nustatymą bei jos išdėstymą bendrajame audito plane ir audito programos

parengimą (žr. 5.2 pav.). Tinkamas planavimas padeda užtikrinti, kad svarbioms audito sritims būtų skiriama pakankamai dėmesio, kad galimos problemos būtų nustatytos ir sprendžiamos laiku, o audito darbas būtų tinkamai organizuotas ir prižiūrimas, siekiant jį atlikti efektyviai ir naudingai. Planavimas taip pat padeda deramai paskirstyti darbą audito komandos nariams, palengvina vadovavimą jiems ir jų kontrolę bei darbo peržiūrą, padeda koordinuoti padalinių auditorių ir ekspertų atliekamą darbą. Planavimo procese paprastai dalyvauja auditorius (audito partneris) ir kiti pagrindiniai audito komandos nariai.

300-asis TAS nurodo, kad planavimo darbai turi apimti bendrosios audito strategijos parengimą, kurioje turi būti apibrėžta audito apimtis, laikas ir kryptis; ja remiantis sudaromas audito planas.

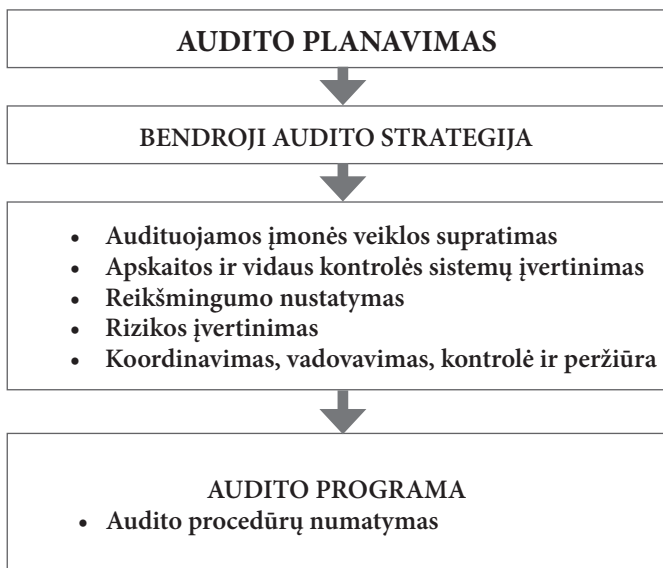
Rengdamas bendrąją audito strategiją, auditorius turi:

- a) nustatyti užduoties ypatybes, kurios apibrėžia jos apimtį;
- b) nustatyti užduoties atskaitomybės tikslus, kad būtų galima planuoti audito laiką ir reikiamo informavimo pobūdį;
- c) apsvarstyti veiksnius, kurie, auditoriaus profesiniu sprendimu, yra svarbūs nukreipiant užduoties grupės pastangas;
- d) apsvarstyti parengiamųjų užduoties darbų rezultatus ir, jeigu taikytina, apsvarstyti, ar žinios, gautos užduoties partneriui vykdant kitas užduotis šioje įmonėje, gali būti svarbios; ir
- e) įvertinti išteklių, reikalingų užduočiai atlikti, pobūdį, skyrimo laiką ir apimtį.

Toliau auditorius turi parengti audito planą, kuriame turi būti aprašyta:

- a) planuojamų rizikos vertinimo procedūrų pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis, kaip tai nurodyta 315-ajame TAS;
- b) tolesnių planuojamų audito procedūrų tvirtinimo lygmeniu pobūdis, atlikimo laikas ir apimtis, kaip tai nurodyta 330-ajame TAS;
- c) kitos planuojamos audito procedūros, kurias būtina atlikti, kad užduotis atitiktų TAS.

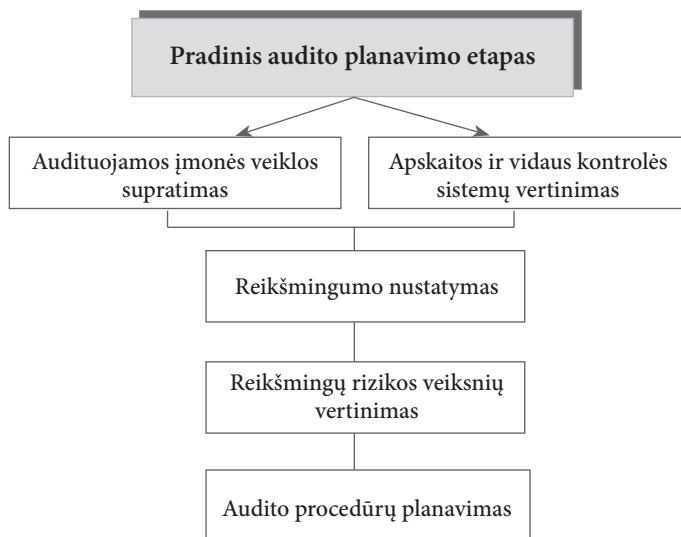
Audito planavimo kintamuosius žr. 5.2 pav.



Šaltinis: parengta autorės.

5.2 pav. Audito planavimo procesas

Auditorius, planuodamas konkretų auditą, atsižvelgia į tam tikrų planavimo veiksmų ir audito procedūrų, kurios turi būti atliktos prieš imantis tolesnių audito procedūrų, laiką. Atsižvelgiant į audito planavimo laiką ir eigą, galima išskirti du audito planavimo etapus: pradinį ir tolesnį audito planavimo etapą (žr. 5.3 ir 5.4 pav.). Pradinis audito planavimo etapas apima 5.3 pav. nurodytus auditoriaus turimus atlikti darbus.



5.3 pav. Pradinis audito planavimo etapas

Pradiniu audito planavimo etapu auditorius, įvertinęs audituojamos įmonės veiklos ypatumus, finansinius rodiklius, susipažinęs su taikoma apskaitos politika, vidaus kontrolės aplinka ir kontrolės procedūromis, turi:

- nustatyti svarbius faktus, galinčius turėti įtakos tam tikriems sąskaitų likučiams, ūkinių operacijų grupėms, informacijos atskleidimui finansinėje atskaitomybėje;
- apskaičiuoti informacijos reikšmingumo lygį;
- nustatyti audito sritis, kurioms būdinga didesnė finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo rizika;
- nustatyti rizikos veiksnius, susijusius su audituojamos įmonės veikla, apskaitos sistema ir vidaus kontrole;
- numatyti tinkamas audito procedūras.

Pradiniu audito planavimo etapu atliekami darbai nurodomi 5.2 lentelėje.

5.2 lentelė. Pradinio audito planavimo etapo darbai

Pradinis audito planavimo etapas	Auditoriaus atliekami darbai
1. Audituojamos įmonės veiklos supratimas	Auditorius nagrinėja audituojamos įmonės veiklos ypatumus, finansinius rodiklius, organizacinę struktūrą, taikomą apskaitos politiką, įvertina išorės aplinką.

Apie įmonės veiklos vertinimą plačiau žr. 4 skyriuje.

2. Apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų vertinimas	Auditorius: 1) susipažįsta su įmonėje taikoma apskaitos politika ir apskaitos organizavimu, metinių finansinių ataskaitų sudarymo tvarka ir jos atitiktimi nustatytiems reikalavimams, apskaitos dokumentų ir registrų naudojimu, nagrinėja ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo, apdorojimo, grupavimo, apibendrinimo ir pateikimo finansinėje atskaitomybėje tvarką, nustato reikšmingas netipines operacijas, vertina kitą reikšmingą informaciją, susijusią su audituojamos įmonės apskaitos sistema; 2) analizuoja finansines ataskaitas ir jų elementus, siekdamas nustatyti reikšmingų sąskaitų likučių padidėjimo ar sumažėjimo priežastis; 3) nuodugniai įvertina įmonės vidaus kontrolės sistemą. Ypatingą dėmesį auditorius turi skirti vidaus kontrolės procedūrų buvimo pagal kiekvieną apskaitos sritį (pinigai, atsargos, ilgalaikis turtas, finansinis turtas, gautinos sumos, mokėtinos sumos, pardavimas, sąnaudos ir kt.) įvertinimui ir dokumentavimui. Auditorius taip pat privalo įsitikinti, ar bus galima atlikti vidaus kontrolės testavimą. Išsamiai susipažinęs su audituojamos įmonės apskaitos ir vidaus kontrolės sistemomis, auditorius gali tinkamai įvertinti apskaitos ir informacijos finansinėse ataskaitose problemas, nustatyti rizikos veiksnius.
--	--

Kad geriau suprastų apskaitos ir vidaus kontrolės sistemas, jų sandarą ir veikimą, auditorius gali atlikti kiekvienoje apskaitos srityje po keletą įmonės įvykdytų ūkinių operacijų pakartojimo testų (vadinamųjų „perėjimo testų“). Tokie testai padeda įsitikinti, ar kiekvienoje apskaitos srityje veikia vidaus kontrolė ir ar auditorius galės ją testuoti. Jie atliekami pasirenkant pirminį dokumentą, pavyzdžiui, sąskaitą faktūrą, ir patikrinami visi operacijos fiksavimo etapai iki įrašymo į didžiosios knygos sąskaitą, stebint taikytas vidaus kontrolės procedūras.

Apie vidaus kontrolę plačiau žr. 6 skyriuje.

3. Reikšmingumo nustatymas	Išnagrinėjęs įvairių duomenų ir faktų reikšmingumą finansinėms ataskaitoms, auditorius nustato priimtina reikšmingumo lygį. Nustatytas reikšmingumo lygis naudojamas finansinėje atskaitomybėje pateiktos informacijos iškraipymų sumoms vertinti ir audito procedūroms, pobūdžiui, laikui ir apimčiai nustatyti.
4. Reikšmingų rizikos veiksnių vertinimas	Paprastai rizikos analizę auditorius pradeda nuo įgimtos rizikos vertinimo. Jeigu yra duomenų, rodančių įgimtą riziką (netinkamas įmonės valdymas, blogas vadovavimas, nesukurta vidaus kontrolė, įmonės veiklos pokyčiai, didelė darbuotojų kaita ir pan.), auditorius planuoja specialiąsias procedūras šiai rizikai ištirti ir rizikos veiksniams nustatyti. Auditorius turi planuoti būtent tų apskaitos sričių testus, kur įmonės vadovybė nesiėmė tinkamų riziką mažinančių priemonių. Jei, siekiant išvengti rizikos, priemonių buvo imtasi, auditorius privalo įsitikinti, kaip nurodytos priemonės buvo taikomos.
Rizikos veiksnių nustatymas leidžia auditoriui susidaryti nuomonę apie audituojamą įmonę, audituotinas sritis ir parengtinai įvertinti audito riziką. <i>Apie rizikos veiksnius ir jų įvertinimą plačiau žr. 8 skyriuje.</i>	
5. Audito procedūrų planavimas (parengtinis)	Auditorius kontrolės testus ir audito procedūras planuoja atlikti tam tikrose apskaitos srityse, pavyzdžiui, ketina stebėti audituojamos įmonės kontrolės procesus ir procedūras, tikrinti įrašus ir dokumentus, apklausti įmonės vadovybę bei darbuotojus ir kt.

Šaltinis: sudaryta autorės

Pradinį audito planavimo etapą auditorius baigia suplanavęs kontrolės testus, skirtus apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų veiksmingumo ir nuoseklumo įrodymams surinkti. Toliau auditorius atlieka 5.4 pav. nurodytus tolesnio audito planavimo darbus.



5.4 pav. Tolesnis audito planavimo etapas

Tolesnio audito planavimo metu auditorius turi nustatyti, ar audituojamoje įmonėje įdiegtos kontrolės procedūros buvo veiksmingos ir ar veikė per visą audituojamą laikotarpį. Vertindamas tam tikrų apskaitos sričių vidaus kontrolę, auditorius surenka informaciją, pagrindžiančią finansinių ataskaitų tvirtinimus: buvimą, išsamumą, teises ir išsipareigojimus, įvertinimą, pateikimą, atskleidimą ir kt. Šią informaciją auditorius renka, atlikdamas kontrolės testus. Kontrolės testais patikrinama, ar atitinkamoje apskaitos srityje veikia vidaus kontrolė.

Vėliau, remdamasis kontrolės testų rezultatais, auditorius išsamiai įvertina kontrolės riziką ir nusprendžia, ar galima pasitikėti audituojamos įmonės vidaus kontrolės sistema, siekiant pagrįsti finansinių ataskaitų tvirtinimus.

Jeigu kontrolės testai pateikia įrodymų apie apskaitos ir vidaus kontrolės veiksmingumą bei nuoseklumą, tuomet auditorius planuoja mažiau savarankiškų audito testų. Jeigu vidaus kontrolė silpna, nenuosekli, auditorius negali pasitikėti tokia audituojamos įmonės vidaus kontrole ir turi peržiūrėti audito planą, patikslinti audito procedūrų pobūdį ir padidinti savarankiškų audito testų skaičių.

Tolesnio audito planavimo etapą auditorius baigia bendrajame audito plane apibrėžęs audito apimtį ir atlikimo eigą ir toliau rengia audito

programą, numatydamas planuojamų audito procedūrų pobūdį, laiką ir apimtį.

5.4. Bendras audito planas

Bendrajame audito plane auditorius išdėsto bendrąją audito strategiją ir pateikia audito programos įgyvendinimo pasiūlymus.

Bendrojo audito plano rengimas apima:

a) **audito ypatybių nustatymą**: jos apibrėžia audito apimtį – tai, pavyzdžiui, taikoma finansinių ataskaitų sudarymo tvarka, ūkio šakai būdingi atskaitomybės reikalavimai, įmonės padalinių buvimo vieta;

b) **išvados pateikimo terminus ir vadovybės informavimo datas**: jie būtini planuojant audito laiką ir reikalingos informacijos pobūdį;

c) **svarbių veiksmų svarstymą**: jie lems audito komandos darbo kryptis – tai, pavyzdžiui, priimtino reikšmingumo lygio nustatymas, parengtinis sričių, kurioms gali būti būdinga didesnė reikšmingo iškraipymo rizika, identifikavimas ir įvertinimas, auditoriaus planavimas rinkti vidaus kontrolės veiksmingumo įrodymus, kitų svarbių aplinkybių, būdingų įmonei, ūkio šakai, finansinei atskaitomybei ir pan. nustatymas.

Bendrajame audito plane taip pat numatomas žmonių ir kitų išteklių, būtinų auditui atlikti, pobūdis, laikas ir apimtys. Plane išdėstoma:

- išteklių, būtinų specifinėms audito sritims, skyrimas, pavyzdžiui, patyrusių komandos narių įtraukimas į didelės rizikos sričių auditą arba ekspertų pasitelkimas sprendžiant sudėtingus klausimus;
- specifinėms audito sritims skiriamų išteklių kiekis, pavyzdžiui, komandos narių, paskirtų stebėti inventORIZACIJĄ svarbiose vietose, skaičius arba didelės rizikos sritims numatomas audito valandų skaičius;
- išteklių paskirstymas, jų valdymas ir priežiūra, pavyzdžiui, audito partnerio ar vadovo atliekamos peržvalgos ir kt.

Auditorius privalo dokumentuoti visus svarbius bendrojo audito plano ir audito programos pakeitimus, nurodyti šių pakeitimų priežastis. Pavyzdžiui, dėl svarbaus įmonių susijungimo arba finansinės atskai-

tomybės reikšmingo iškraipymo auditorius gali iš esmės pakeisti suplanuotą bendrąją audito strategiją ir audito programą.

5.5. Audito programa

Plėtodamas bendrąjį audito planą, auditorius turi parengti išsamią audito programą. Ją sudaro planuojamos audito procedūros, kurias turi atlikti audito komandos nariai, siekdami gauti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus ir sumažinti audito riziką iki priimtino lygio.

Audito programa apima:

- suplanuotų rizikos vertinimo procedūrų, būtinų reikšmingo iškraipymo rizikai įvertinti, pobūdžio, laiko ir apimties aprašymą (315-asis TAS);
- suplanuotų kontrolės testų ir detaliųjų audito procedūrų, būtinų finansinės atskaitomybės tvirtinimams (buvimo, išsamumo, teises ir įsipareigojimus, įvertinimo, pateikimo ir atskleidimo ir kt.) pagrįsti, pobūdžio, laiko ir apimties aprašymą (505-asis, 520-asis TAS);
- kitas audito procedūras, būtinas atlikti audito metu tam, kad būtų laikomasi audito standartų reikalavimų.

Visos minėtosios audito procedūros planuojamos konkretaus audito metu. Rizikos vertinimo procedūros planuojamos pradinio audito etapu. Kontrolės testų ir detaliųjų audito procedūrų pobūdžio, laiko ir apimties planavimas priklauso nuo rizikos vertinimo procedūrų rezultatų.

Audito programa sudaroma konkrečiai audito sričiai, pavyzdžiui: Ilgalaikio turto audito programa; Per vienus metus gautinų sumų audito programa; Pinigų ir pinigų ekvivalentų audito programa; Per vienus metus mokėtinų sumų ir trumpalaikių įsipareigojimų audito programa; Pajamų ir sąnaudų audito programa ir pan. Plačiau žr. 10 skyrių.

Audito programos darbo dokumentai įrodo tinkamą planavimą ir audito procedūrų, kurios gali būti peržiūrėtos ir patvirtintos prieš imantis tolesnių audito procedūrų, atlikimą. Audito programoje numatytos audito procedūros padeda ištirti, ar finansinėse ataskaitose pateikti duomenys atitinka buvimo, išsamumo, teisių ir įsiparei-

gojimų, tikslumo, įvertinimo, pateikimo ir atskleidimo bei kitus tvirtinimus.

5.6. Audito dokumentavimas

Audito dokumentai – įrašai apie atliktas audito procedūras, surinktus tinkamus audito įrodymus ir auditoriaus padarytos išvados (230-asis TAS). Audito dokumentai yra labai svarbūs ir privalomi audito procesui. Audito dokumentų tikslą, jų formą ir turinį, saugojimo tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos audito įstatymas, 230-asis tarptautinis audito standartas „Audito dokumentavimas“.

Auditorius turi parengti pakankamus audito dokumentus, kad patyręs auditorius, anksčiau nesusijęs su auditu, galėtų suprasti: a) audito procedūrų, atliktų pagal TAS ir taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus, pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį; b) audito procedūrų rezultatus ir surinktus audito įrodymus; ir c) reikšmingus audito metu pastebėtus dalykus, dėl jų padarytas išvadas ir svarbiausius profesinius sprendimus, kuriais remiantis tokios išvados buvo padarytos.

Auditoriaus tikslas yra parengti dokumentus, kuriuose: a) pakankamai ir tinkamai dokumentuojamas pagrindas auditoriaus išvadai; ir b) pateikiami įrodymai, kad auditas buvo suplanuotas ir atliktas pagal TAS bei taikomus teisinius ir priežiūros reikalavimus.

Dokumentuodamas atliktą audito procedūrų pobūdį, atlikimo laiką ir apimtį, auditorius turi registruoti: a) skiriamuosius patikrintų vienetų ar dalykų požymius; b) kas atliko auditą ir darbo baigimo datą; ir c) kas peržiūrėjo atliktą auditą, šios peržiūros datą ir apimtį.

Auditorius dokumentuose turi aprašyti reikšmingų dalykų aptarimą su vadovybe, su už valdymą atsakingais asmenimis ir kitais asmenimis bei nurodyti aptartų reikšmingų dalykų pobūdį, kada ir su kuo jie buvo aptarti.

Audito dokumentai gali būti įvairaus pavidalo: rašytine forma pateikiami popieriuje, filmo juostoje, laikomi elektroninėje ar kitokioje terpėje.

Audito dokumentavimas svarbus tiek dėl vidinių, tiek dėl išorinių priežasčių. Vidinės priežastys sietinos su pačiu auditu: audito darbo dokumentai atspindi auditoriaus atliktą darbą (nėra darbo dokumentų, vadinasi, darbas neatliktas), apsaugo nuo darbų dubliavimo, rodo atlikto audito kokybę. Audito dokumentai taip pat labai svarbūs planuojant

ateinančių metų auditą, leidžia atlikti teisingą audito kontrolę. Svarbios ir išorinės priežastys: remdamasi audito dokumentais valstybė, auditorių priežiūros institucijos turi galimybę kontroliuoti auditorių darbą, jų darbo dokumentai gali būti naudojami kaip įrodymai ginčiuose su klientu ar trečiosiomis šalimis, nagrinėjant bylas teismuose. Todėl tikslinga, kad kiekviename audito dokumente būtų nurodyta, kas ir kada jį sudarė, ko kiam tikslui jis skirtas, pateiktas konkretus dokumento turinys.

Audito dokumentų rengimas – tai informacijos rinkimo procesas. Turi būti siekiama, kad renkama informacija būtų patikima, objektyvi, tinkama ir naudinga, sudarytų tvirtą pagrindą audito tikslams siekti, auditoriaus išvada ir rekomendacijoms surašyti. Kaip nurodyta 500-ajame tarptautiniame audito standarte „Audito įrodymai“, audito dokumentuose surinkti audito įrodymai, kuriais grindžiama auditoriaus išvada, turi būti tinkami, svarbūs, patikimi ir pakankami.

Audito įmonė, taigi ir auditorius, turi imtis tinkamų priemonių, kad užtikrintų audito dokumentų konfidencialumą ir saugumą. Audito dokumentai turi būti saugomi tol, kol yra būtina juos saugoti praktiniais sumetimais bei Lietuvos Respublikos archyvų įstatymo nustatyta tvarka.

Audito dokumentai yra audito įmonės nuosavybė. Jie negali būti perduodami tretiesiems asmenims be audituotos įmonės arba užsakovo sutikimo, jų negali reikalauti kitos institucijos, tikrinančios audito arba audituotos įmonės veiklą, išskyrus Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgaliotą instituciją, atliekančią audito įmonių veiklos priežiūrą Lietuvos Respublikos audito įstatymo nustatyta tvarka. Teisės saugos arba kitos institucijos gali paimti arba tikrinti audito dokumentus, kuriuos auditorius yra gavęs arba parengęs atlikdamas auditą, tik Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso nustatyta tvarka. Auditorius savo nuožiūra audituojamai įmonei gali pateikti dalį savo darbo dokumentų arba jų ištraukas, tačiau jie negali būti panaudoti kaip įmonės apskaitos registrai.

Audito dokumentuose turi būti pateikta informacija: 1) apie audito planavimą; 2) jo atlikimo laiką, pobūdį ir apimtį; 3) numatomos atlikti audito procedūros; 4) pateikti audito įrodymai, kuriais pagrindžiama auditoriaus išvada. Audito dokumentuose turėtų būti nurodyti visi pagrindiniai klausimai, reikalaujantys vienokio ar kitokio sprendimo, ir auditoriaus padaryta išvada. Sudėtingų principinių ar subjektyvios

nuomonės klausimų sprendimo atvejais audito dokumentuose turi būti užfiksuoti su šiais klausimais susiję faktai, žinoti auditoriaus, priėmusio vienokius ar kitokius sprendimus.

Dėl audito dokumentų apimties turi apsispręsti pats auditorius – dokumentuoti kiekvieno svarstomo dalyko nebūtina. Nustatant sudaromų, kaupiamų ir saugomų audito dokumentų apimtį, auditoriui gali būti naudinga apsvarstyti, kas galėtų labiausiai padėti kitam, audite nedalyvavusiam, auditoriui, suvokti atlikto darbo pobūdį ir suprasti, kokių pagrindų buvo padaryti principiniai sprendimai.

Audito dokumentų formą ir turinį lemia:

- a) darbo pobūdis;
- b) auditoriaus išvados forma;
- c) verslo pobūdis ir sudėtingumas;
- d) įmonės apskaitos bei vidaus kontrolės sistemų pobūdis ir jų būklė;
- e) būtinumas vadovauti padėjėjų atliekamam darbui, jį kontroliuoti ir apibendrinti;
- f) audito metu taikoma speciali metodologija ir technologija.

Audito dokumentai pasirenkami ir sudaromi atsižvelgiant į konkretaus audito aplinkybes ir auditoriaus poreikius. Audito įmonė gali parengti ir naudoti standartinius audito dokumentus. Standartiniai audito dokumentai (klausimynai, raštų pavyzdžiai ir kt.) gali padidinti darbo dokumentų rengimo ir jų peržiūros veiksmingumą. Jie palengvina darbo paskirstymą, suteikia galimybę kontroliuoti atliekamo darbo kokybę. Siekdamas kuo didesnio audito efektyvumo, auditorius gali pasinaudoti įmonėje parengtais standartiniais dokumentais.

Standartiniai audito dokumentai turi ir teigiamų, ir neigiamų ypatybių. Minimoms tokios teigiamoms jų ypatybėms:

- suteikia galimybę kontroliuoti atliekamo darbo kokybę, užtikrina, kad nė vienas svarbus darbas nebūtų praleistas;
- lengviau parengti ir patikrinti dokumentus, jeigu visos bylos, skyriai ir jiems priklausančios dokumentai yra tvarkomi sistemškai;
- lengviau supažindinti naujus audito komandos narius su standartinėmis audito procedūromis, pavyzdžiui, dalyvavimu inventorizacijose, patvirtinimų iš pirkėjų gavimu ir pan.

Nurodoma ir keletas neigiamų standartinių audito dokumentų ypatybių:

- gali netikti skirtingiems klientams (pavyzdžiui, tiems, kurių pajamas sudaro pardavimas pagal sąskaitas faktūras, ir tiems, kurių pajamas sudaro abonentiniai mokesčiai);

- standartinės procedūros mažina iniciatyvumą ir neskatina profesionalaus vertinimo (dėl mechanškai atliekamo darbo gali būti nekreipiama dėmesio į testavimo tikslus ir galimą pasitaikiusių klaidų bei nukrypimų reikšmę).

Audito dokumentus galima klasifikuoti pagal įvairius požymius. Audito literatūroje darbo dokumentai dažniausiai klasifikuojami pagal tris požymius: 1) pagal gavimo būdą; 2) pagal audito atlikimą ir audito problemų sprendimą; 3) pagal darbo dokumentų sisteminimo požymį.

Pagal gavimo būdą audito dokumentai skirstomi į tuos, kuriuos:

- parengia pats auditorius;
- auditoriaus nurodymu parengia kliento darbuotojai;
- auditorius gauna iš įvairių šaltinių;
- auditorius buvo anksčiau sukaupęs.

Pagal audito atlikimą ir audito problemų sprendimą audito dokumentus galima skirstyti į tokias grupes:

- audito dokumentai, susiję su įsipareigojimais klientui: šiuose dokumentuose turi atsispindėti įsipareigojimai klientui;

- audito dokumentai, susiję su padėjėjų, ekspertų ir kitų auditorių darbo panaudojimu: šiuose dokumentuose turi atsispindėti vadovavimas padėjėjų ir kitų audito procese dalyvaujančiųjų veiklai, jų veiklos priežiūra ir atlikto darbo peržiūra; privalomos atitinkamos žymos, liudijančios, kad padėjėjų ir kitų auditorių darbas patikrintas;

- audito dokumentai, susiję su įmonės apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų vertinimu: jie turi atsispindėti apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos įvertinimą (tai naudotų klausimų sąrašai ir atmintinės, apibendrintos pastabos, išvados ir pan.).

Pagal audito dokumentų sisteminimo požymį išskiriamos dvi audito dokumentų rūšys: ilgalaikės informacijos (angl. *permanent*) ir einamosios informacijos (angl. *current*) audito bylos.

Jei klientas nuolatinis, dalis audito dokumentų gali būti priskiriama prie ilgalaikės informacijos. Ilgalaikės informacijos byloje kaupiama su klientu susijusi informacija, skirta ilgalaikiam naudojimui. Tokios bylos yra nuolat papildomos nauja svarbia informacija ir turi būti atskirtos nuo einamosios informacijos audito bylų. Štai keletas tokių dokumentų pavyzdžių: įmonės struktūros schema, ištraukos iš tarnybinių instrukci-

jų, praėjusių metų finansinių ataskaitų kopijos kartu su auditorių išvada ir ataskaita, akcijų bei obligacijų išleidimo sąlygos, kainos ir pan.

Einamosios informacijos bylose kaupiama informacija, susijusi su audituojamu laikotarpiu, pavyzdžiui, audito planas ir audito programos, balanso sąskaitų detalizavimas, audito dokumentai su testų rezultatais, audituotos finansinės ataskaitos ir pan.

Nustatydami sudaromų, kaupiamų ir saugomų audito dokumentų apimtį, auditoriai paprastai atsižvelgia į audito dokumentų įrodymus, pagrindžiančius atlikto darbo pobūdį ir padarytus principinius sprendimus.

Klausimai diskusijai:

1. Kokie yra audito proceso etapai?
2. Kas yra audito planavimas?
3. Kokie yra pagrindiniai audito planavimo tikslai?
4. Kas yra reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas?
5. Kokie yra audito planavimo etapai?
6. Kokia yra bendrojo audito plano paskirtis?
7. Kokius klausimus turi nagrinėti auditorius rengdamas bendrąjį audito planą?
8. Kas yra audito programa?
9. Kas yra audito dokumentai?
10. Kokių formų gali būti audito dokumentai?
11. Kokia yra audito dokumentų reikšmė?
12. Kokius įrodymus svarbu surinkti audito dokumentuose?
13. Kas lemia audito dokumentų formą, mastą ir turinį?
14. Kam priklauso audito darbo dokumentai arba, kitaip tariant, kieno nuosavybė yra audito dokumentai?

6. VIDAUS KONTROLĖS SISTEMA

6.1. Vidaus kontrolės svarba ir reikšmė

Šiandieniniame pasaulyje, stiprėjant konkurencijai, sparčiai plėtojantis ir keičiantis technologijoms, kintant rinkos poreikiams, sudėtingėjant verslo procesams, tampa vis sudėtingiau valdyti įmonę ir atlikti vidaus kontrolę. Todėl įmonių vadovams reikia tokios kontrolės valdymo sistemos, kuri ne tik leistų efektyviai valdyti įmonės veiklą, bet kartu užtikrintų ir keliamų tikslų bei uždavinių įgyvendinimą. Reikia pabrėžti, kad tik veiksminga įmonėje egzistuojanti vidaus kontrolė padeda užtikrinti produktyvią ūkinę veiklą, garantuoti, kad būtų laikomasi įstatymų, įstatymų įgyvendinamųjų teisės aktų ir įmonės priimtų taisyklių, įdiegti tinkamus įmonės turto apsaugos metodus, išvengti klaidų, atskleisti piktnaudžiavimus ir kt. Tačiau mokslinėje literatūroje dažnai aptinkamas ir kitas, netradicinis požiūris, teigiantis, kad veiksminga vidaus kontrolė atskleidžia įmonės vystymosi perspektyvas, padeda pastebėti įmonės egzistavimui pavojingą riziką – taip ši kontrolė tampa svarbia rizikos valdymo priemone.

Vienas iš pagrindinių įmonių valdymo instrumentų, kurio diegimas ir naudojimas šiuolaikinėmis ekonomikos sąlygomis sudaro prielaidas pasiekti konkurencinį pranašumą prieš kitas įmones, yra efektyvi vidaus kontrolės sistema. Sparčiai besikeičianti rinka verčia keisti požiūrį į vidaus kontrolę: nuo požiūrio, kai vidaus kontrolė traktuojama tik finansiniu aspektu, iki kontrolės valdymo procesų srityje. Vidaus kontrolė tampa rizikos kontrolės instrumentu ir priemone, leidžiančia įmonei pasiekti užsibrėžtus tikslus ir uždavinius. Tik įdiegusi efektyvią vidaus kontrolę įmonė gali objektyviai įvertinti vykdomos veiklos plėtros galimybes ir tendencijas, geba pastebėti ir laiku pašalinti grėsmes ir rizikas, kylančias įmonės egzistencijai, kad būtų išlaikytas priimtas konkretus rizikos lygis ir suteiktas pagrįstas užtikrinimas siekiant įmonės tikslų.

6.2. Vidaus kontrolės sampratos analizė

Tinkamai identifikuota pradinė teorinė bazė yra svarbus uždavinys formuojant žinių apie tiriamą dalyką sandarą. Tinkamai parinktos sąvokos leidžia pažinti procesų esmę, juos apibūdinti, išsiaiškinti tarpusavio ryšius ir sąveikos principus. Sąvokas galima įvardyti kaip empirinio pažinimo apibendrinimo apibrėžtį, kuri praktiškai gautus rezultatus transformuoja į sąvokas. Pastarosios gali būti traktuojamos kaip abstrakcijos, todėl gali susidaryti nepagrįstas išpūdis, kad pasitelkiant sąvokas atitrūkstama nuo realybės. Operavimas ne viena, o keletu sąvokų leidžia susidaryti įvairesnę nuomonę apie realybę. Pažymėtina, kad operuojant sąvokomis randamas optimalus teorijos ir praktikos sprendimas: vartodami bendrą sąlyčio tašką – sąvokas – teoretikas ir praktikas visada ras bendrą kalbą.

Pagrindinė vidaus kontrolės kontekste minima problema yra susijusi su kontrolės sąvokos apibrėžimu ir vidaus kontrolės vietos organizacijoje identifikavimu. Nuolat besikeičiant vidaus kontrolės apimčiai, funkcijoms ir vaidmenims yra ganėtinai svarbu suformuluoti bendrą vidaus kontrolės apibrėžimą ir identifikuoti vidaus kontrolės vietą organizacijoje.

Būtina vidaus kontrolės sistemos vertinimo sąlyga yra vidaus kontrolės sampratos analizė ir jos interpretavimas, nes kontrolės sąvoka yra plačiai vartojama ne tik moksliniuose tyrimuose, bet ir kasdienėje įprastinėje įmonės veikloje, todėl ta pati sąvoka gali turėti daug atspalvių ir skirtingų interpretacijų. Sampratos analizė sudaro sąlygas sklandžiai tolesnių tyrimų eigai, nes, nežinant tyrimo objekto, neįmanoma sudaryti vidaus kontrolės vertinimo modelio. Atliekant Lietuvos ir užsienio mokslininkų publikacijų ir kitų mokslinių darbų analizę bei analizuojant atliktus tyrimus šioje srityje, galima pastebėti daugybę kontrolės apibrėžimų ir jos variacijų. Visuotinai pripažintuose informacijos šaltiniuose, pavyzdžiui, V. Vaitkevičiūtės (2002) Tarptautinių žodžių žodyne, kontrolė apibrėžiama kaip:

- priežiūra, ko nors patikrinimas; lyginimas faktinės padėties su reikalaujama;
- įstaiga arba asmenų grupė, tikrinantys kitų įstaigų ar asmenų veiklą, atsakomybę;
- ko nors priežiūra.

O specializuotame R. Vainienės (2005) Ekonomikos terminų žodyne kontrolė yra apibūdinama kiek kitaip – kaip lemiamą įtaką turinti įmonės valdymui veikla, o tiksliau – iš įstatymų ar sandorių atsirandančios teisės, apimančios nuosavybės teisę į visą ar dalį ūkio subjekto turto arba bet kokias kitas teises, kurios leidžia daryti lemiamą įtaką įmonės valdymui ir veiklai, ar valstybės priežiūra. Taigi matyti, kad net ir bendriniuose informacijos šaltiniuose nagrinėjama kontrolės sąvoka apibrėžiama skirtingai, tačiau bendrine suvokimo prasme yra labai panaši. Atlikta Lietuvos mokslininkų darbų analizė ir praktikos studija leidžia teigti, kad nėra ne tik bendros kontrolės sampratos, bet ir jos apibūdinimo ar apibrėžimo. Pavyzdžiui, E. Buškevičiūtė (2008), teigia, kad kuo kontrolė yra konkretesnė ir detaliau apibrėžtos taisyklės ir reikalavimai, tuo ji veiksmingesnė, konkretesnė, psichologiškai įtaigesnė, sumažėja kontroliuojančiojo pasirinkimo laisvė, mažiau savivalės galimybių kontroliuojamojo atžvilgiu. Pažymėtina, kad siekdami identifikuoti atliekamo tyrimo objektą, skirtingus kontrolės apibrėžimus savo mokslo darbuose pateikia ir apibūdina šie Lietuvos ir užsienio mokslininkai: Sakalas, 2000; Navickas, 2011; Katkus, 1997; Buškevičiūtė, 2008; Drury, 2012; Bičiulaitis, 2001; Lee Summers, 1991; Patrick, Fardo, 2009; Pickett, 2010; Gupta, 2010 ir kiti (žr. 6.1 lentelę).

6.1 lentelė. Kontrolės sąvokų įvairovė

Autorius	Kontrolės apibrėžimai ir apibūdinimai
1	2
A. Sakalas, 2000, K. A. Merchant, 2011, Visuotinė lietuvių enciklopedija, 2006	Kontrolė – tai planinės – reikiamos ir faktiškos būklės palyginimas
V. Navickas, 2011, F. R. Jacobs, <i>et al.</i> , 2011	Kontrolė – tai priimtų sprendimų arba pareigų, valstybės ar firmos nustatytų atskiems subjektams, visuma
A. Katkus, 1997	Kontrolė apibūdinama kaip atitinkamų procesų, vykstančių socialinėse sistemose (valstybėje, visuomenėje, institucijose, žinyboje, kolektyve ir pan.), stebėjimas, užsibrėžtų rezultatų gerinimas (lyginimas) ir vertinimas su iš anksto nustatytais tikslais, normatyvais ir standartais

1	2
E. Buškevičiūtė, 2008	Kontrolė apibūdina kaip priimtinių sprendimų arba valstybės nustatytų atitinkamiems subjektams pareigų vykdymo patikrinimas
C. Drury, 2012, Sinha, 2008	Kontrolė – ryšių tinklas, kuriuo valdoma įmonės veikla, sudaranti sąlygas teisingiems veiksmams ateiityje
R. Bičiulaitis, 2001	Kontrolė – priemonė, kuri suteikia galimybę prevenciškai išvengti arba identifikuoti ir pataisyti sutrikimus, neleidžiančius sistemai pasiekti jai keliamų tikslų
E. Lee Summers, 1991, K. A. Merchant, 2011	Kontrolė – sugebėjimas ir galimybė reguliuoti
J. Mackevičius, 2003	Kontrolė – valdymo sistemos funkcija
D. R. Patrick, S. W. Fardo, 2009, N. B. Macintosh, 2010	Kontrolė – funkcija, kuri užtikrina efektyvų sistemos funkcionavimą ar sukuria norimų tikslų pageidaujamą vertę
K. H. S. Pickett, 2010	Kontrolė yra procesas, kuris prasideda atitinkamų standartų nustatymu ir baigiasi jų sėkmingu įgyvendinimu ir tolesniu tobulinimu bei prevencija
P. Gupta, 2010	Kontrolė – įmonės finansų ir operacijų valdymas, siekiant gauti naudos iš jos veiklos

Pateiktos skirtingos sąvokos ir jų interpretacijos tik įrodo, kad iki šiol nėra susiformavusios bendros nuomonės, kaip reikėtų apibrėžti kontrolę, ir net mokslininkai ar praktikai nesutaria dėl bendro apibrėžimo ar apibūdinimo, tad ką jau kalbėti apie vidaus kontrolės sąvoką ir jos interpretacijas. Skirtingai interpretuojama kontrolės sąvoka mokslinėje literatūroje dažniausiai siejama su tuo, kad ji turi ganėtinai daug skirtingų aspektų ir jos prasmė nevienodose situacijose gali būti apibrėžiama skirtingai, priklausomai nuo konkrečių aplinkybių ir kitų turinčių įtakos išorinių veiksnių poveikio. Pasak A. Katkaus (1997), C. Drury (2009), R. Bičiuliaičio (2001), D. R. Patrick, S. W. Fardo (2009), K. H. S. Pickett (2010), ilgalaikiame periode kontrolė dažniausiai yra siejama su jau nustatytų tikslų pasiekimu ir jų tobulinimu bei užtikrinimu. O kituose informaciniuose šaltiniuose (V. Vaitkevičiūtė, 2002; A. Sakalas, 2000; E. Buškevičiūtė, 2008; E. Lee Summers, 1991) kontrolė yra apibūdinama kaip priežiūra ar tam tikra tikrinimo priemonė, suteikian-

ti galimybę reguliuoti planinės ir faktinės būklės lyginamąją analizę ir jos vykdymą. Nepaisant šių skirtingų nuomonių, galima įžvelgti, kad kontrolė suprantama ir atskleidžiama kaip tradicinė kokio nors objekto kontroliavimo funkcija, kuri yra kaip viena iš pagrindinių savisaugos nuo kylančių grėsmių organizacijos įprastinėje veikloje priemonių. Taip pat pabrėžiama ir pateikiama kiek modernesnio požiūrio užuomazga, kai kontrolė yra suprantama ir siejama su organizacijos ir kokybės valdymu. Pavyzdžiui, V. Navickas (2011) ir P. Gupta (2010), kontrolės sampratą įvardija ne tik kaip vieną iš pagrindinių efektyvios organizacijos veiklos veiksmų, turinčių didelę įtaką įmonės valdymui, bet ir kaip vieną iš priimamų sprendimų ir iš jų gaunamos naudos vertinimo priemonių. Toks kontrolės sąvokos interpretavimas parodo pagrindinį kontrolės vaidmenį, kuris yra pastebimas ir mokslinėje literatūroje, pavyzdžiui, R. Kanapickienė (2008), išanalizavusi santykinai didelį skaičių kontrolės apibrėžimų, teigia, kad įmonėje turi gyvuoti tik efektyvi ir organizacijai naudinga kontrolė, nes kiekviena įmonė siekia įgyvendinti išsikeltus tikslus, apsisaugoti nuo galimų netekimų, t. y. klaidų ir apgaulių. Plačiame mokslinės literatūros kontrolės apibrėžimų intervale, taip pat ir valdymo apskaitoje, pasak J. A. Pfister (2009), yra keletas kontrolės rūšių, kurias galima sugrupuoti ir įvardyti – tai strateginė kontrolė, valdymo kontrolė ir vidaus kontrolė. Taigi skirtingi mokslininkų pateikiami kontrolės apibūdinimai ar apibrėžimai turi skirtingus tikslus, bet nevienodai nusakyta kontrolė sukuria ir daugybę variacijų kontrolės sąvokos analizės srityje, todėl, siekiant įvertinti ar sukurti efektyvią kontrolę, bendros sampratos pateikimas tampa būtinu uždaviniu, o kartu ir efektyvios kontrolės kūrimo organizacijos veikloje pagrindu. Skirtingų kontrolės sąvokų buvimas rodo, kad gali būti ir keletas skirtingų kontrolės tipų ar rūšių.

Kaip teigia J. Walsh, J. Seward (1990), H. K. Chung, H. Lee Chong, H. K. Jung (1997), kontrolė gali būti skirstoma ir į dvi rūšis: vidaus ir išorės, kurios yra kuriamos siekiant suvienodinti vadovų ar suinteresuotų šalių požiūrį į tam tikrus organizacijos valdymo aspektus. Vidaus kontrolė apima aukščiausiuosius įmonės valdymo organus, įmonės akcininkus, o išorės kontrolė gali būti apibrėžiama kaip rinkoje ar šakoje egzistuojančios jėgos, konkurencinė aplinka ar valstybinis verslo reguliavimas. Būtent toks analitinis pjūvis yra ypač svarbus nagrinėjant įmones, nes toks požiūris kontrolę leidžia susiaurinti ir aiškiai apibrėžti iki įmonės vidaus kontrolės ir nagrinėti ją organizacijos viduje, pateikiant kaip atskirą įmonės sistemą.

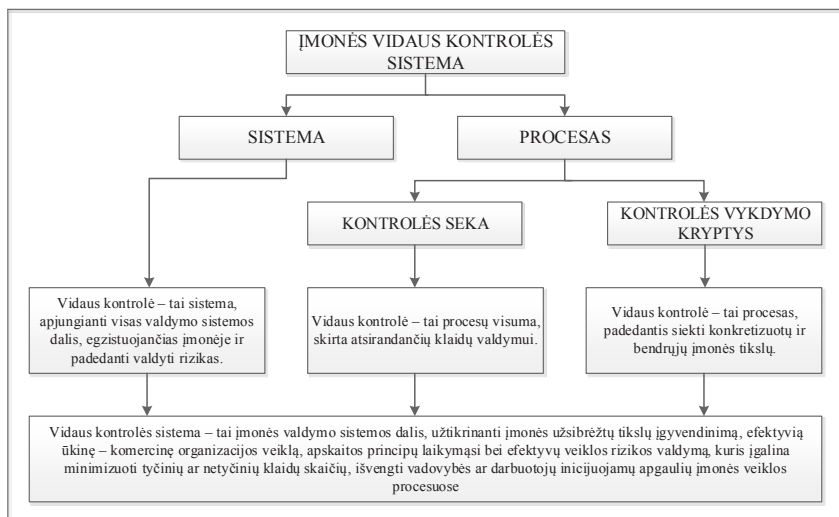
Vidaus kontrolės, kaip atskiros įmonės sistemos, raidos istorija yra santykinai trumpa, palyginti su kitomis vadybos srities mokslų kryptimis. Pirmą kartą vidaus kontrolės apibrėžimą 1949 m. pateikė Amerikos sertifikuotų apskaitininkų institutas (AICPA), kuris nurodė, kad vidaus kontrolė – tai sudarytas įmonės planas ir visos kitos koordinuotos priemonės ir būdai, kurių pagrindinė funkcija yra išsaugoti įmonės aktyvus, patikrinti duomenų teisingumą ir tikrumą, padidinti veiklos efektyvumą ir garantuoti numatytą valdymo politiką. Tačiau institutas neapsiribojo tik šia viena vidaus kontrolės samprata, be to, ji nuolat buvo tobulinama, ir dabar pateikiamas jau ganėtinai platus sąvokų rinkinys, kuriame nurodoma, kad vidaus kontrolės sistema yra viena iš vadovybės priemonių, kuria siekiama užtikrinti įmonės aktyvų saugumą ir darnią plėtrą. 1992 m. atsiradus COSO modeliui, jo analizės metu buvo atskirtos rizikos ir vidaus kontrolės sampratos, nurodoma, kad vidaus kontrolės samprata apima ne tik apskaitos klaidas ir jų išvengimo prevencinių priemonių įgyvendinimą, bet taip atsirado ir modernus požiūris, kuris leido ne tik identifikuoti kontrolės valdymo ir procesų sritis, bet ir sudarė išsamios jų analizės sąlygas. Pasaulyje nuvilniję vieni didžiausių skandalų, kurių pasekmė buvo tokių kompanijų, kaip „Enron“, „Worldcom“, „Ahold“, „Parmalat“ ir kitų žlugimas, lėmė, kad 2002 m. JAV buvo priimtas Sarbanes-Oxley aktas, kuriame, kitaip nei anksčiau, daug dėmesio skiriama įmonių vidaus kontrolės sistemos efektyvumui ir jo vertinimui. Sarbanes-Oxley aktas leido suprasti, kad turi būti konkretizuota ir aiškiai apibrėžta ne tik vidaus kontrolės sistemos samprata, bet ir numatytos vidaus kontrolės sistemos įgyvendinimo priemonės ir jų efektyvumo vertinimas. Vidaus kontrolės samprata ir toliau buvo tobulinama ir nagrinėjama Lietuvos ir užsienio mokslininkų – tai A. Сонин (2000), D. Robertson (1993), M. R. Simmons (1995), I. Toliatienė (2002), V. Lakis (2007), R. Bičiulaitis (2001), J. Mackevičius (2001) bei tarptautinių mokslo organizacijų – COSO, INTOSAI, CICA, IT Governance Institute (žr. 6.2 lentelę).

6.2 lentelė. Vidaus kontrolės sąvokų įvairovė

Autorius	Vidaus kontrolės apibrėžimai ir apibūdinimai
1	2
COSO, 1992	Vidaus kontrolė – direktorių valdybos, vadovybės ir kitų darbuotojų vykdomas procesas, kuris skirtas siekiant tikslų šiose kategorijose: operacijų veiksmingumas ir efektyvumas, finansinės atskaitomybės patikimumas; laikymasis įstatymų ir teisės aktu
A. Сонин, 2000, A. M. King, 2011, M. Fardon, 2010, Р. Адамс, 1995	Vidaus kontrolė – procesas, kuriuo siekiama įmonės tikslų, tai įmonės vadovybės veiklos planavimo, organizavimo ir monitoringo vykdymo visos įmonės ir jos padalinių mastu rezultatas
INTOSAI, 2004	Vidaus kontrolė – kompleksinis procesas, kurį įgyvendina organizacijos vadovybė ir darbuotojai ir kuris skirtas rizikos veiksniams nustatyti ir nuosaikiai užtikrinti, kad, vadovaujantis organizacijos misija, būtų įgyvendinami šie bendri tikslai: <ul style="list-style-type: none"> – tvarkingai, etiškai, taupiai, rezultatyviai ir efektyviai įgyvendinti veiklą; – vykdyti atsiskaitymo įsipareigojimus; – laikytis galiojančių įstatymų ir norminių teisės aktų; – saugoti, kad nebūtų prarasta išteklių ir jie nebūtų naudojami ne pagal paskirtį ar sugadinami; valdyti su tuo susijusius rizikos veiksniai
CobiT, 2007, Ф. Л. Дефниз, 1997	Vidaus kontrolė – procesų, įskaitant normas, procedūras, veiklą ir organizacinę struktūrą, visuma, sukurta, kad būtų suteiktos pagrįstos garantijos, siekiant verslo tikslų, ir išvengta nepageidaujamų įvykių arba jie būtų aptikti ir ištaisyti
D. Robertson, 1993, Trenerry, 1999, A. A. Grambling, <i>et al.</i> , 2010, A. J. Pfister, 2009, E. Vasses, 2009	Vidaus kontrolė – klaidų, atsirandančių apdorojant informaciją, išvengimo, aptikimo ir ištaisymo sistema
CoCo, 1995, B. Moller, 2010, C. Barnabas, 2011	Vidaus kontrolė – kompanijos komponentų (įskaitant jos išteklius, sistemas, procesus, kultūrą, struktūrą ir užduotis) visuma, kuri padeda darbuotojams siekti kompanijos tikslų

1	2
M. R. Simmons, 1995	Vidaus kontrolė – daug apimantis procesas, reikalingas norint nustatyti protingą garantiją, kad būtų pasiekti šie tikslai: – efektyvumas ir ekonomiškumas; – finansinės atskaitomybės patikimumas; – įstatymų ir taisyklių laikymasis
I. Toliatienė, 2002, J. C. Helbeck, 2008, J. K. Shim, 2011	Vidaus kontrolės sistema yra įmonės valdymo sistemos dalis. Tai – įmonės vidaus kontrolės planas, priemonės ir būdai, padedantys apsaugoti turtą, patikrinti veiklos teisingumą, garantuoti veiklos efektyvumą ir politiką. Ji padeda išvengti klaidų, jas išaiškinti ir laiku ištaisyti, pasiekti įmonės tikslus ir numatyti veiklos perspektyvas
V. Lakis, 2007, B. Needles, 2011	Vidaus kontrolė – įmonės administracijos sukurta kontrolės sistema, padedanti tinkamai tvarkyti įmonės reikalus pagal numatytą strategiją, užtikrinti turto saugumą, racionalų jo panaudojimą, apskaitos duomenų išsamumą ir tikslumą
R. Bičiulaitis, 2001, J. T. Doyle, 2007a, S. Pickett, 2010	Vidaus kontrolė – koordinuotų metodų ir priemonių sistema, suteikianti galimybę valdyti verslo aplinką bei procesų ir valdymo informacijos riziką
J. Mackevičius, 2001	Vidaus kontrolė – sistema, kurią reikia vertinti kaip tam tikrų taisyklių, normų ir priemonių visumą įmonės verslo politikai ir ūkiniams procesams užtikrinti bei įmonės tikslams pasiekti
R. Kanapickienė, 2009	Vidaus kontrolė – dinaminis procesas, kuris turi būti planuojamas, atliekamas ir patikrinamas vadovybės
DiNapoli, 2007	Vidaus kontrolė apibrėžiama kaip įmonės veiklą, planus, požiūrius, politiką, sistemų integraciją, žmoniškųjų išteklių valdymą apimanti sistema, padedanti organizacijai pasiekti iškeltus tikslus, vadovautis organizacijos misija

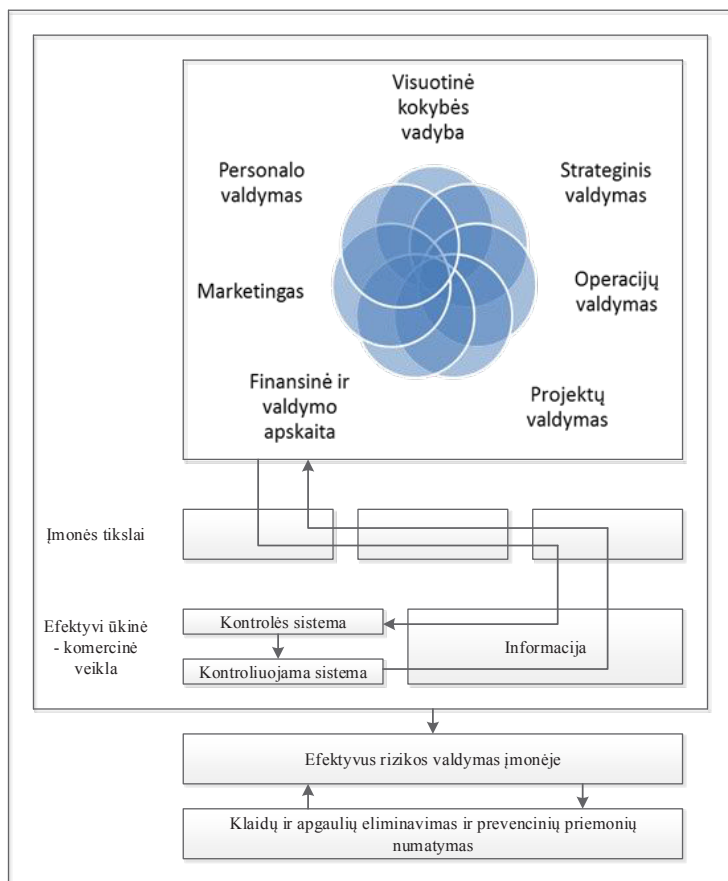
Pateiktų vidaus kontrolės sampratų lyginamosios analizės rezultatai leidžia teigti, kad vidaus kontrolės samprata yra ganėtinai plati, nes ją tikimasi apimti visą ne tik valstybinio, bet ir privataus sektoriaus veiklą. Nors vidaus kontrolės sąvoka apibrėžiama skirtingai, pabrėžiant vieną ar kitą aspektą, tačiau dėl esminio termino teiginio autoriai yra vieningi – vidaus kontrolė yra įmonės veiklos tikrinimas, stebėjimas, priežiūra ir reguliavimas (žr. 6.1 pav.).



6.1 pav. Įmonės vidaus kontrolės sąvokų struktūrinė schema

Reikia pažymėti, kad vidaus kontrolės sistema gali būti apibrėžiama kaskart vis kitaip, pavyzdžiui, mokslininkai R. T. Yeh ir S. H. Yeh (2007), atkreipia dėmesį į tai, kad mokslinėje literatūroje dažniausiai nėra išskiriama tokių vertybių, kaip sąžiningumas, pasitikėjimas, pagarba, atvirumas, meistriškumas, drąsa, taupumas, iniciatyvumas ir kt., kurios daro didelę įtaką ne tik vidaus kontrolės sampratos suvokčiai, bet ir jos apibrėžimui, nes ji skirtingu laikotarpiu ir skirtingose situacijose gali įgauti vis kitokį atspalvį. Pabrėžtina, kad kontrolė ir žmogus bei jo kuriamos vertybės ar atliekami veiksmai yra neatsiejami, todėl vidaus kontrolė turi būti orientuota ir į įmonės vertybes – misiją ir viziją. Ne tiek svarbu, kaip skirtingai autoriai apibrėžia sąvokos vertinimo ribas, ypatingas dėmesys turėtų būti skiriamas ne tiek pačiai vidaus kontrolei, kiek jos atliekamoms funkcijoms identifikuoti ir vertinti. Dažniausiai vidaus kontrolė siejama su vadovybės naudojamu valdymo įrankiu, kuris padeda kontroliuoti procesus ir siekti įmonės tikslų (COSO, 1992; Сонин, 2000; INTOSAI, 2004; CobiT, 2007; Toliatienė, 2002; Coco, 1995). C. J. Buck, J. B. Breuker (2008) pabrėžia, kad vidaus kontrolė yra tarsi klaidų aptikimo, ištaisymo sistema, nors J. Mackevičius (2001) ar R. Bičiulaitis (2001) teigia, kad vidaus kontrolė apibrėžiama kaip tam tikrų taisyklių, normų ir priemonių visuma. Iš esmės tokie apibrėžimai yra identiški,

tačiau pažymėtina, kad vidaus kontrolė privalo būti siejama su turto saugumu, racionalių naudojimu ir finansinės atskaitomybės patikimumu.



6.2 pav. Įmonės vidaus kontrolės siūlomos apibendrintos sąvokos struktūrinė schema

Gauti išsamios vidaus kontrolės sąvokos analizės rezultatai leidžia teigti, kad visų autorių labai skirtinguose vidaus kontrolės apibrėžimuose vis dėlto atsispindi bent keli pagrindiniai vidaus kontrolės sistemos tikslai – pateikti patikimą ir išsamią informaciją, apsaugoti turtą ir dokumentus; užtikrinti efektyvią ūkinę veiklą, apskaitos principų laikymąsi ir patikimų finansinių ataskaitų pateikimą, įstatymų ir įstatymų įgyvendinamųjų teisės aktų, įmonės priimtų taisyklių laikymąsi bei

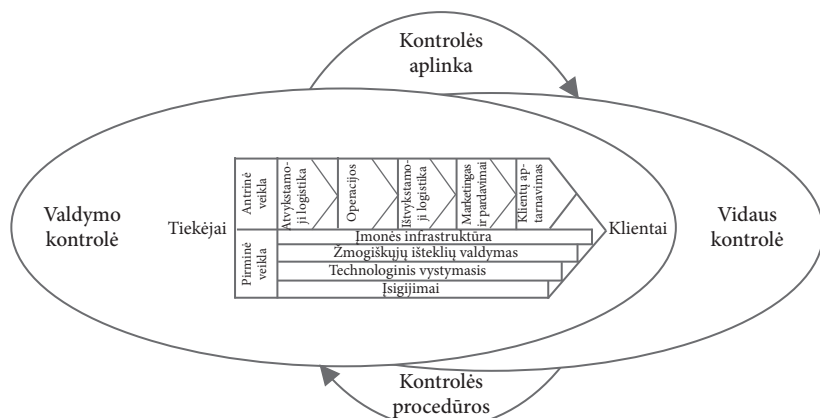
efektyvų rizikos valdymą. Atlikta užsienio ir Lietuvos mokslinės literatūros analizė vidaus kontrolės sampratos tyrimo klausimu leidžia pateikti visa apimančią ir apibendrinančią vidaus kontrolės apibrėžimą: vidaus kontrolės sistema – tai įmonės valdymo sistemos dalis, užtikrinanti įmonės užsibrėžtų tikslų įgyvendinimą, efektyvią ūkinę komercinę organizacijos veiklą, apskaitos principų laikymąsi ir efektyvų veiklos rizikos valdymą, kuris suteikia galimybę sumažinti tyčinių ar netyčinių klaidų skaičių, išvengti vadovybės ar darbuotojų inicijuojamos apgaulės įmonės veiklos procesuose (žr. 6.2 pav.).

Nepaisant tikslams vertinti taikomų kiekybinių rodiklių, kiekviena įmonė, kurių klaidoms šalinti ir apgaulės prevencinėms priemonėms numatyti turi būti skiriama daugiausia dėmesio, privalo jų siekti ir sukurti efektyvią ir optimalią vidaus kontrolės ir apskaitos sistemą. O įgyvendinti vidaus kontrolės tikslus gali padėti tik operatyviai vykdoma ir puoselėjama vidaus kontrolės sistema, kurios efektyvumas garantuoja ne tik tikslingą įmonės tikslų įgyvendinimą, bet ir pozicionavimą rinkoje, organizacijos valdymo efektyvumą ir pelningumo optimizavimą.

6.3. Vidaus kontrolės vieta įmonės valdymo struktūroje

Norėdamos veikti efektyviai įmonės privalo sukurti tokią valdymo kontrolės sistemą, kuri garantuotų kokybišką informaciją ir operatyvų jos pateikimą vidaus bei išorės informacijos vartotojams. Sukurta veiksminga valdymo kontrolės sistema užtikrintų ne tik racionalų išteklių naudojimą, bet ir apskaitos darbų tvarkymą bei atskaitomybės sudarymą, maksimizuotų informacijos duomenų panaudojimą įmonės valdymo srityje ir leistų valdyti komunikacijos srautus. Mokslinėje literatūroje nėra konkretizuota ir visiškai aišku, kuriose įmonės valdymo srityse ir procesuose vidaus kontrolė gali būti aptinkama. Fisher (1998) teigia, kad net ir atlikus išsamią vidaus kontrolės sąvokos analizę, konkrečiai neapibrėžiamos vidaus kontrolės ribos, nes jos priklauso ne tik nuo įmonės tipo ar dydžio, bet ir nuo vykdomos veiklos specifikos, todėl Kanapickienė (2008) nurodo, jog, norint detalčiai apibrėžti vidaus kontrolę, pirmiausia reikia ją išskirti kaip atskirą valdymo sistemos funkciją ir prilyginti valdymo kontrolei.

Atlikta užsienio mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad daugeliui vidaus kontrolę ir jos sistemą nagrinėjančių praktikų atskirti valdymo kontrolę nuo vidaus kontrolės yra ganėtinai sunku, nes dažniausiai yra painiojamos ne tik pačios sąvokos, bet ir joms priskirtini elementai. Pagrindinių vidaus kontrolės sistemos elementų nagrinėjimas leidžia atskleisti konvergenciją tarp valdymo kontrolės ir vidaus kontrolės, kai vienas iš sunkiausių uždavinių įmonėse yra tiksliai nustatyti vidaus kontrolės sistemos veiklos ribas, todėl dažnai vidaus kontrolės sistema yra painiojama su valdymo kontrole. Taigi netinkamas vidaus kontrolės sistemos veiklos ribų nustatymas ar apibrėžimas, elementų ar atliekamų funkcijų identifikavimas gali ją paversti ne tik neefektyvia, bet ir visiškai neveiksminga ir net nuostolinga. Dėl tokio reikšmingo skirstymo sutinka ir mokslininkai Vaassen, Meuwissen, Schelleman (2009), tačiau vidaus kontrolė daugeliu atvejų gali būti suvokiama ne tik apskaitos ar audito požiūriu, bet ir vadybos aspektu (žr. 6.3 pav.).



6.3 pav. Valdymo kontrolės ir vidaus kontrolės ryšys

Siekiant identifikuoti valdymo ar vidaus kontrolę, ją diegti įmonėse, privalu apibrėžti jų abiejų panašumus ir skirtumus bei nustatyti bendrą veiklos sritį. Bandant suderinti šių dviejų sričių sintezę, atrodo, kad valdymo kontrolė susiformavo iš strategijos įgyvendinimo problemų, taigi valdymo kontrolės variklis yra strategija. Būtent tokį traktavimą ir klasikinį vadybos požiūrį į vadybos funkcijas pateikia ir Lietuvos mokslininkai, pavyzdžiui: E. Gimžauskienė (2007) ar A. Vasiliauskas (2007),

teigia, kad valdymo kontrolė, siekdama užtikrinti informacijos apie organizacijos veiklą ir išorinės aplinkos sąlygas analizę bei įvertinimą, orientuojasi į valdymo sprendimų kokybę ir sukaupytų žinių panaudojimą planavimo procese.

Aukščiausiu lygiu kontrolė vyksta per planavimą, todėl valdymo kontrolė atsiranda vidurinėje organizacijos grandyje, nes ji yra atsakinga aukštesnei organizacijos grandžiai už planų įgyvendinimą, o, pasak R. L. Daft, N. B. Macintosh (1984), ir už specifinių užduočių formulavimą ir vykdymą. Kita vertus, vidaus kontrolė, kaip teigia R. Kanapickienė (2008), J. Bergstrand (2009) ir E. Lee Summers (1991), išsivystė iš poreikio organizuoti operacijas įmonėse ir tarp jų, taigi vidaus kontrolės paskata yra operacijos. Pažymėtina, kad valdymo kontrolė prasideda nuo viršutinio integruoto valdymo sistemos lygmens ir veiklos ribos ir leidžiasi iki strategijos įgyvendinimo, o vidaus kontrolė prasideda nuo valdymo sistemos žemesniojo lygmens ir kyla aukštyn, valdymo kontrolės link. Dar vienas, kaip teigia J. C. Helbeck (2008), praktikų dažnai vadinamas esminiu šių disciplinų skirtumu, yra tas, kad valdymo kontrolė visais įmanomais būdais stengiasi paveikti darbuotojų organizacinių sprendimų priėmimą, o vidaus kontrolė bando padėti darbuotojams priimti efektyvaus valdymo sprendimus suteikdama patikimą informaciją apie įmonės makroaplinką ir mikroaplinką. Trečiuoju skirtumu galima laikyti tai, kad valdymo kontrolė stengiasi įgyvendinti užsibrėžtus tikslus naudodama biheavioristines priemones, o vidaus kontrolė tai bando vykdyti mechanizuotomis priemonėmis, įtraukdama procedūras, patikrinimus ir balansus bei pareigybių konkretinimą ir išskyrimą, nekreipdama dėmesio į žmogiškąjį faktorių.

Taigi pagrindiniais skirtumais tarp valdymo ir vidaus kontrolės įmonėse galima laikyti tai, kad:

- valdymo kontrolė skatinama strategijos, o vidaus kontrolė – operacijų;
- valdymo kontrolė susitelkia ties sprendimų priėmimo poveikiu, o vidaus kontrolė – pagalba priimant sprendimus;
- valdymo kontrolė turi dominuojančią biheavioristinę orientaciją, o vidaus kontrolė – labiau mechanistinę orientaciją.

Pasak D. Pfaff ir T. F. Ruud (2007), vidaus kontrolės vietą įmonių valdymo procesuose nusako ne tik esminiai valdymo ir vidaus kontrolės skirtumai, bet ir bendrybių – bendros veiklos sferos identifikavimas ir apybraiža. Būtent tai ir nusako bendroji valdymo ir vidaus kontro-

lės sistemos veiklos sritis, kurią puikiai apibūdina Porterio vertės grandinė, iliustruojanti kontrolės poreikį įmonėje. Iš 6.3 paveikslo matyti, kad įmonių vykdoma veikla turi būti suskirstyta į atitinkamas veikas, generuojančias vertę į pirminę, kurią sudaro logistika, operacijos, pardavimai, ir antrinę veiką, susidedančią iš žmogiškųjų išteklių vadybos, infrastruktūros ir įsigijimų. Visose įmonėse valdymo objektai apima pirminę ir antrinę veiką, pradedant tiekėjais ir baigiant klientais; būtent toks sudarymas leidžia vertės grandinėje atsiskleisti visoms vadybos funkcijoms. Pavyzdžiui, kaip teigia L. Giriūnas (2009), kai įmonėje kyla problemų realizuojant produktus, kai sukurti įmonės gaminiai yra realizuojami vietinėje ar užsienio rinkose, privalo būti pasitelkiamos ne tik visos vadybos funkcijos, bet ir vidaus kontrolė, kuri yra tarsi pagalba siekiant užtikrinti įmonės tikslų įgyvendinimą ir optimaliai pelningą įmonės veiklą. Jeigu veikos negalima realizuoti, kaip buvo tikimasi, personalas gali įsitraukti į vadinamųjų apgavikiškų finansinių ataskaitų rašymą, turto grobstymą, neefektyviai jį naudoti ir neužtikrinti saugumo, neatlikti darbo ir paskirtų pareigų, neužkirsti kelio nepageidaujamiems įvykiams ir t. t. Vertinant darbuotojo veiklą dažniausiai atsižvelgiama į darbo užmokestį, tai reiškia, kad atsižvelgiama į darbuotojo įplaukas, kurios gali būti išpūstos, o išlaidos – nepakankamai įvertintos, todėl aukšto individualizmo kultūros šalyse (Jungtinėse Amerikos Valstijose, Didžiojoje Britanijoje, Nyderlanduose) yra tikimasi, kad tokie darbuotojo veiklos pagrindo stimulai – darbo užmokestis, premijos už darbo rezultatų pasiekimus – bus efektyvesni nei bet kuri kita valdymo kontrolė. Nors ir daugelis praktikų, nagrinėjančių šiuolaikinės valdymo kontrolės sistemas, vis daugiau dėmesio atkreipia į rezultatų kontrolę, kurios pagrindą sudaro darbuotojo veiklos stimulo sistemos, tačiau užsienio mokslininkai, pavyzdžiui, R. E. Cascarino (2012), teigia, kad kontrolė, nukreipta į antrinę veiką, o ne į pirminės veikos procesus dažniausiai yra daug veiksmingesnė. Be to, kontrolė, kuri pabrėžia įmonės veiklos rezultatus, tokius kaip pardavimai ar gamybos apimtis įmonėse, yra daug griežtesnė valdymo kontrolė, ji turės greitesnį efektą nei dauguma švelnių kontrolės formų, pavyzdžiui, įmonės organizacinės kultūros ar personalo kontrolė. Tačiau kiekviena griežta valdymo kontrolė turi ir savo suvaržymų, todėl, kaip rodo praktika, veiksmingiausias būdas būtų derinti tarpusavyje tiek griežtus, tiek švelnius kontrolės principus.

Pažymėtina, kad nelabai aišku, kur vidaus kontrolė egzistuoja įmonėse, todėl R. Kanapickienė (2008) teigia, kad, nagrinėjant vidaus kont-

rolę, pirmiausia ją reikia išskirti kaip atskirą valdymo sistemos funkciją ir prilyginti valdymo kontrolei. Tuo tarpu kiti užsienio ir Lietuvos mokslininkai, tokie kaip B. Neverauskas, J. Rastenis (2000), A. Sakalas (2000), S. Stoškus, D. Beržinskienė (2005), J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. R. Gilbert (1999), teigia, kad vidaus kontrolė yra nagrinėjama kaip viena iš vadybos funkcijų, o H. Fayol (2004), R. Garison, E. Noreen, P. Brewer (2009), F. S. Butkus (2003), B. Neverauskas, V. Stankevičius (2000), V. Kučinskas, R. Kučinskienė (2002), P. Zakarevičius (1998) vidaus kontrolę tapatina su valdymo kontrole (žr. 6.3 lentelę).

6.3 lentelė. Valdymo ir vadybos funkcijų matrica (L. Giriūnas, 2012)

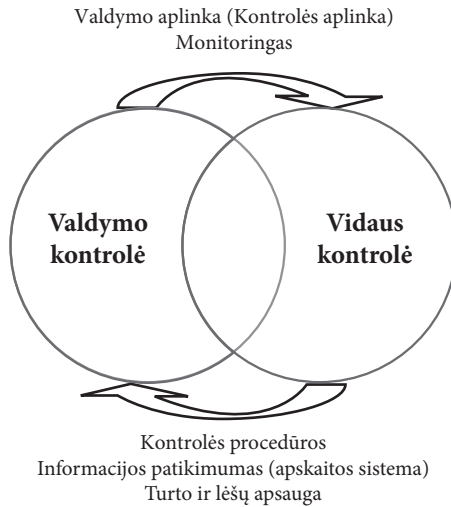
Autorius	Valdymo funkcijos	Autorius	Vadybos funkcijos
1	2	3	4
H. Fayol (2004)	<ul style="list-style-type: none"> - planavimas - organizavimas - vadovavimas - koordinavimas - kontrolė 	B. Neverauskas, J. Rastenis (2000)	<ul style="list-style-type: none"> - prognozavimas - planavimas - organizavimas - motyvavimas - kontrolė
R. Garison, E. Noreen, P. Brewer (2009)	<ul style="list-style-type: none"> - planavimas - vadovavimas ir motyvavimas - kontrolė 	A. Sakalas (2000); S. Stoškus, D. Beržinskienė (2005); J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. R. Gilbert (1999)	<ul style="list-style-type: none"> - planavimas - organizavimas - kontrolė - vadovavimas
F. S. Butkus (2003)	<ul style="list-style-type: none"> - planavimas - organizavimas - skatinimas - kontrolė - reguliavimas ir atlyginimas 		

1	2	3	4
B. Never- auskas, V. Stankevičius (2000); V. Kučinskas, R. Kučinskienė (2002)	<ul style="list-style-type: none"> - planavimas - organizavimas - motyvavimas (vadovavimas) - kontrolė 		
P. Zakarevičius (1998)	<ul style="list-style-type: none"> - prognozavimas - planavimas - organizavimas - kontrolė - reguliavimas 		

Matricoje autorių išskiriamose valdymo ir vadybos funkcijose galima įžvelgti du bendrus parametrus – tai planavimą ir kontrolę. Kadangi mokslininkai P. Zakarevičius (1998), F. S. Butkus (2003) valdymo funkcijoms priskiria reguliavimą, kai, H. Fayol (2004) nuomone, valdymo funkcijoms reikia priskirti koordinavimo parametą, galima teigti, kad reikšmingo skirtumo tarp valdymo ir vadybos funkcijų nėra, todėl tiksliausia toliau būtų nagrinėti valdymo funkcijas, nes jų klasifikavimas yra ir išsamesnis, ir logiškesnis. Anot J. G. Fisher (1998), įmonių valdymo kontrolės sistema yra orientuota į dvi sritis: strategijos įgyvendinimą ir numatytų rezultatų siekimą. Būtent tokį traktavimą ir klasikinę vadybos požiūrį į vadybos funkcijas pateikia ir Lietuvos mokslininkai, pavyzdžiui E. Gimžauskienė (2007) ar A. Vasiliauskas (2007), kurie teigia, kad valdymo kontrolė siekdama užtikrinti informacijos apie įmonės veiklą ir išorinės aplinkos sąlygas analizę bei įvertinimą orientuojasi į valdymo sprendimų kokybę ir sukaupytų žinių panaudojimą planavimo procese. Aukščiausiu lygiu kontrolė vyksta per planavimą, todėl valdymo kontrolė atsiranda vidurinėje įmonės grandyje, nes ji yra atsakinga aukštesnei įmonės grandžiai už planų įgyvendinimą, o, pasak R. L. Daft, N. B. Macintosh (1984), ir už specifinių užduočių formulavimą ir vykdymą.

Pagrindinių vidaus kontrolės sistemos elementų nagrinėjimas įgalina atskleisti konvergenciją tarp valdymo kontrolės ir vidaus kontrolės, kai vienas sunkiausių uždavinių įmonėse yra tiksliai nustatyti, kur pra-

sideda vidaus kontrolė, todėl dažnai vidaus kontrolės sistema yra painiojama su valdymo kontrole, o neretai supainiojamos ir jų funkcijos. Taigi netinkamas vidaus kontrolės sistemos elementų ar atliekamų funkcijų identifikavimas gali pastarąją paversti neefektyvia ir neveiksminga. Dėl tokio reikšmingo skirstymo sutinka ir mokslininkai E. Vaassen, R. Meuwissen, C. Schelleman (2009), tačiau vidaus kontrolė daugeliu atvejų gali būti suvokiama ne tik apskaitos ar audito požiūriu, tačiau ir vadybos aspektu (žr. 6.4 pav.).



6.4 pav. Valdymo kontrolės ir vidaus kontrolės sąryšis
(L. Giriūnas, 2012)

Aukščiausiuoju lygiu kontrolė vyksta per planavimą, todėl valdymo kontrolė atsiranda vidurinėje organizacijos grandyje, nes pastaroji yra atsakinga aukštesnei organizacijos grandžiai už planų įgyvendinimą, o, pasak R. L. Daft, N. B. Macintosh (1984), ir už specifinių užduočių formulavimą bei vykdymą. Kita vertus, vidaus kontrolė, kaip teigia R. Kanapickienė (2008), išsivystė iš poreikio organizuoti operacijas įmonėse ir tarp jų, taigi vidaus kontrolės variklis yra operacijos. Pažymėtina, kad valdymo kontrolė prasideda viršutinėje integruoto valdymo sistemos pakopoje ir jos veiklos ribos leidžiasi iki strategijos įgyvendinimo, o vidaus kontrolė prasideda valdymo sistemos žemesnėje pakopoje ir kyla aukšty, valdymo kontrolės link. Dar vienas, tarp praktikų dažnai vadi-

namas esminių, šių disciplinų skirtumas yra tas, kad valdymo kontrolė visais įmanomais būdais stengiasi paveikti darbuotojų organizacinių sprendimų priėmimą, o vidaus kontrolė bando padėti darbuotojams priimti efektyvaus valdymo sprendimus suteikdama patikimą informaciją apie įmonės makroaplinkas ir mikroaplinkas. Trečiuoju skirtumu galima laikyti tai, kad valdymo kontrolė stengiasi realizuoti užsibrėžtus tikslus taikydama bihevioristines priemones, o vidaus kontrolė tai bando vykdyti pasitelkdama mechanizuotas priemones, įtraukdama procedūras, patikrinimus ir balansus bei pareigybių konkretizavimą ir išskyrimą, nekreipdama dėmesio į žmogiškąjį faktorių.

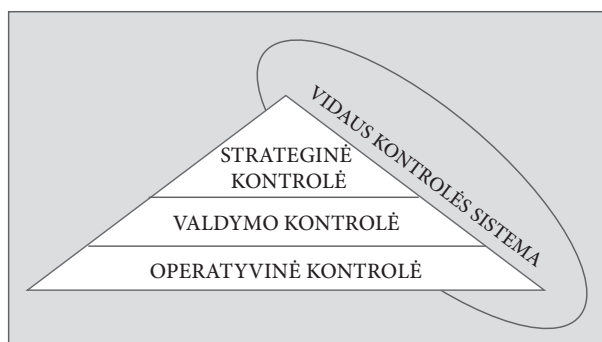
Taigi pagrindiniais valdymo ir vidaus kontrolės įmonėse skirtumais galima laikyti tai, kad:

- valdymo kontrolė varoma strategijos, o vidaus kontrolė – operacijų;
- valdymo kontrolė susitelkia ties sprendimų priėmimo poveikiu, o vidaus kontrolė – pagalba priimant sprendimus;
- valdymo kontrolė turi dominuojančią bihevioristinę orientaciją, o vidaus kontrolė – labiau mechanistinę orientaciją.

Pasak D. Pfaff ir T. F. Ruud (2007), vidaus kontrolės vietą įmonių valdymo procesuose nusako ne tik esminiai valdymo ir vidaus kontrolių skirtumai, tačiau ir bendrybių – bendros veiklos sferos identifikavimas ir apybraiža. Būtent tai ir nusako bendroji valdymo ir vidaus kontrolės sistemos veiklos sritis, kurią puikiai atspindi vadinamoji Porterio vertės grandinė, iliustruojanti kontrolės poreikį įmonėje. Įmonių vykdoma veikla turi būti skirstoma į atitinkamas veikas, generuojančias vertę į pirminę, kurią sudaro logistika, operacijos, pardavimai, ir antrinę veiką, susidedančią iš žmogiškųjų išteklių vadybos, infrastruktūros ir įsigijimų. Visose egzistuojančiose įmonėse valdymo objektai apima pirminę ir antrinę veiką, pradedant tiekėjais ir baigiant klientais, todėl būtent toks sudarymas leidžia vertės grandinėje atsiskleisti visoms vadybos funkcijoms. Pavyzdžiui, kai įmonėje kyla problemų realizuojant produktus, kai sukurti įmonės gaminiai yra realizuojami vietinėje ar užsienio rinkose, privalo būti pasitelkiamos ne tik visos vadybos funkcijos, tačiau ir vidaus kontrolė, kuri yra tarsi pagalba siekiant užtikrinti įmonės tikslų įgyvendinimą ir optimaliai pelningą įmonės veiklą. Jeigu veikos negalima realizuoti, kaip buvo tikimasi, personalas gali įsitraukti į vadinamą apgaviškių finansinių ataskaitų rašymą, turto grobstymą, neefektyviai jį naudoti ir neužtikrinti jo saugumo, neatlikti darbo ir paskirtų pareigų,

neužkirsti kelio nepageidaujamiems įvykiams ir t. t. Vertinant darbuotojo veiklą dažniausiai atsižvelgiama į darbo užmokestį, tai reiškia, kad atsižvelgiama į darbuotojo įplaukas, kurios gali būti išpūstos, o išlaidos – nepakankamai įvertintos, todėl aukšto individualizmo kultūros šalyse (Jungtinės Amerikos Valstijos, Didžioji Britanija, Nyderlandai) tikimasi, kad darbuotojo veiklos pagrindo stimulai, tokie kaip darbo užmokestis, premijos už darbo rezultatų pasiekimus, bus veiksmingesni nei bet kuri kita valdymo kontrolė.

Nors daugelis praktikų, nagrinėjančių šiuolaikinės valdymo kontrolės sistemas, vis daugiau dėmesio atkreipia į rezultatų kontrolę, kurios pagrindą sudaro darbuotojo veiklos stimulo sistemos, tačiau užsienio mokslininkai, pavyzdžiui D. Pfaff ir T. F. Ruud (2007), teigia, kad kontrolė, nukreipta į antrinę veiklą, bet ne pirminės veiklos procesus, dažniausiai yra daug veiksmingesnė. Be to, kontrolė, kuri akcentuoja įmonės veiklos rezultatus, tokius kaip pardavimai ar gamybos apimtis įmonėse, yra daug griežtesnė valdymo kontrolė, todėl ji turės greitesnį efektą nei dauguma švelnių kontrolės formų, kaip kad įmonės organizacinės kultūros ar personalo kontrolė. Tačiau kiekviena griežta valdymo kontrolė turi ir savo suvaržymų, todėl, kaip rodo praktika, pats veiksmingiausias būdas būtų tarpusavyje derinti ir griežtus, ir švelnius kontrolės principus. Tokios pat nuomonės yra R. Kanapickienė (2008) ir kiti mokslininkai, kurie teigia, kad visą įmonėje esančią kontrolę galima suskirstyti į tam tikrus lygmenis bei rūšis ir pastarąsias pavaizduoti pagal hierarchiją (žr. 6.5 pav).

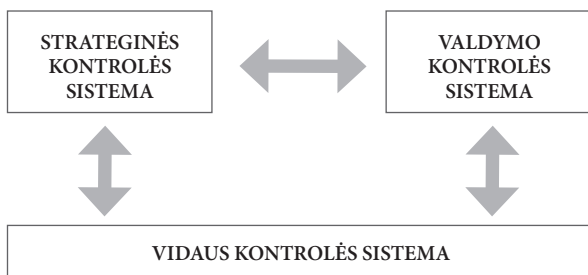


6.5 pav. Vidaus kontrolės sąryšis su kitomis įmonėje egzistuojančiomis kontrolės sistemomis (Giriūnas, 2012)

Nepaisant to, kad mokslinėje literatūroje dažniausiai išskiriami trys pagrindiniai kontrolės lygiai, reikia pažymėti, jog visos kontrolės formos, egzistuojančios įmonėje, glaudžiai susijusios su vidaus kontrole ir su ja sąveikauja. Tokių suformuluotą teiginį pagrindžia ir D. Pfaff ir T. F. Ruud (2007) atlikti moksliniai tyrimai, įrodantys, kad vidaus kontrolės sistema, nors ir turėtų apsiriboti įmonės pasiektais užsibrėžtais tikslais, tačiau jos tarpusavio sąveikos tęsiasi ir toliau, įmonėje priimamų sprendimų procesai tampa reikšminga strateginės ir valdymo kontrolės dalimi.

Mokslinėje literatūroje teigiama, kad strateginė kontrolė yra aukščiausioje hierarchinės piramidės viršūnėje ir yra traktuojama kaip aukščiausias vadovavimo lygis, turintis užtikrinti visų vienetų kryptingą veiklą siekiant įgyvendinti organizacijos tikslus. Valdymo kontrolė, kuri užtikrina efektyvų išteklių naudojimą, yra vaizduojama viduriniuoju hierarchinės piramidės lygiu. Toks vaizdavimas yra grindžiamas tuo, kad ne tik įmonių vadovai, bet ir darbuotojai siekia įmonės tikslų, planuoja ūkinę komercinę veiklą ir taip užtikrina įmonės pažangą. R. Kanapickienė (2008) ir V. Navickas (2011) teigia, kad operatyvinė kontrolė apima tik individualias užduotis bei veiksmus ir integruoja juos į įmonės darbuotojų grupių darbą, taigi pagrindinis šios kontrolės sistemos uždavinys yra įmonės gamybinės programos planinio vykdymo užtikrinimas.

Tačiau pateiktas būtent toks kontrolės skirstymas nėra baigtinis, vidaus kontrolės sistemos išskyrimas kaip atskiras kontrolės lygis yra būtinąs, nes tai yra įmonės valdymo sistemos dalis, kuri ne tik tarpusavyje sąveikauja su likusiomis kontrolės rūšimis, egzistuojančiomis įmonėje, bet ir nenurodo konkrečios vidaus kontrolės vietos bendrojoje kontrolės sistemoje. Toks identifikavimas yra įmanomas tik nustačius ir konkretizavus vidaus kontrolės sistemos ryšius su kitomis kontrolės rūšimis (žr. 6.6 pav.).



6.6 pav. Vidaus, strateginės ir valdymo kontrolės tarpusavio ryšiai (Giriūnas, 2012)

R. Simons (2000) teigia, kad visų įmonėje egzistuojančių kontrolės rūšių pamatas yra būtent vidaus kontrolė ir būtent todėl ji 6.6 paveiksle pavaizduota ne tik kaip sąveikaujanti su strategine ar valdymo kontrole, bet ir kaip sudaranti jų pagrindą. Vidaus kontrolės sistema užtikrina patikimą ir pagrįstą informaciją, kuria vadovaujantis kuriamos visos kitos įmonėje egzistuojančios sistemos, užtikrinančios įmonėje esančio turto saugumą. Turto saugumo pagrindą nurodo ir teiginys, kad informacija, kuri gaunama pasitelkiant vidaus kontrolės sistemą, yra naudojama strateginės ir valdymo kontrolės sistemų kaip viena iš pagalbos priemonių, palengvinančių jų veikiamų sprendimų priėmimą ir vykdymą. Vidaus kontrolės sistema negali užkirsti kelio neteisingiems strateginiams ir operatyviniams sprendimams ir būtent tokį sąryšį atspindi 6.6 paveiksle pavaizduoti informacijos srautai, nurodantys, kaip konkrečiai vidaus, valdymo ir strateginė kontrolės sąveikauja tarpusavyje.

Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad vidaus kontrolė užima pagrindinę ir bene svarbiausią bei reikšmingiausią vietą ne tik tarp įmonėje egzistuojančių kontrolės sistemų, bet ir įmonės valdymo sistemoje. Tokių teiginių pagrindžia ir K. A. Merchant, W. A. Van der Stede (2011) atlikti moksliniai tyrimai, įrodantys, kad vidaus kontrolė yra pirmiausia orientuota ne tik į įmonės mikroaplinką, bet ir į makroaplinką. Vidaus kontrolės ir strateginės kontrolės tarpusavio sąveikos leidžia atlikti visos šakos analizę ir identifikuoti įmonės vietą visoje šakoje, o vidaus kontrolės ir valdymo kontrolės tarpusavio sąveikos leidžia numatyti įmonės stiprybes, silpnybes, galimybes ir ribojimus, kurių panauda strateginės kontrolės lygmeniu įgalina įgyti konkurencinių pranašumų ir varžytis su kitomis įmonėmis. Siekdami tikslo vadovai, atsižvelgdami ir remdamiesi turimomis įmonės stiprybėmis, eliminuodami silpnybes, pasinaudodami galimybėmis, sukuria trumpalaikę veiklos strategiją, skirtą užsibrėžtam tikslui siekti. Taigi pasitelkiama strateginė kontrolė, kuri sutelkiama į vadovybės priimtą strateginį sprendimą, o valdymo kontrolė – į įmonę, jos stiprybių, silpnybių, galimybių ir ribojimų identifikavimą bei valdymą. Tik įmonėje egzistuojanti valdymo kontrolė sprendžia, kaip naudojant turimus išteklius, pavyzdžiui, piniginius, techninius ir žmogiškuosius, galima pasiekti įmonės užsibrėžtą tikslą. Valdymo kontrolė, kaip teigia R. Simons (1990), gali būti apibrėžiama ir kaip grįžtamojo proceso planavimas, nustatytų tikslų stebėjimas, grįžtamasis ryšys ir korekciniai veiksmai, užtikrinantys, kad faktiniai rezultatai atitiktų numatytus planinius. Taigi vidaus kontrolės svarba šioje

situacijoje atsiranda tuomet, kada strateginei ir valdymo kontrolei reikia operatyvios ir kokybiškos informacijos, kurią geba teikti tik veiksminga vidaus kontrolė. Pažymėtina, kad vidaus kontrolės sistema teikia įmonės strateginiams vadovams svarbią ir reikšmingą informaciją, reikalingą pasirenkant geriausias alternatyvas siekti užsibrėžtų įmonės tikslų (Giriūnas, 2012).

6.4. Vidaus kontrolės elementai

Reikia pažymėti, kad vienas iš svarbiausių kiekvieno auditoriaus uždavinių yra objektyviai įvertinti įmonės vidaus sistemą. Tai pasiekti ganėtinai sudėtinga dėl to, kad skiriasi įmonės vadovybės ir auditorių požiūriai į vidaus kontrolės sistemos elementus ir jų vertinimą. Beje, kaip teigia L. Giriūnas, J. Mackevičius (2013), ir tarp pačių auditorių nėra bendros nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos elementų ir jų reikšmės. Mokslinėje literatūroje pateikiami skirtingi vidaus kontrolės elementai – skiriasi ne tik jų pavadinimai, bet ir skaičius, apibrėžimai ir kt. Prieš pradėdant nagrinėti vidaus kontrolės elementus reikia pabrėžti, kad vidaus kontrolė, kaip valdymo sistemos ar vadybos funkcija, įmoneis yra itin svarbi, kadangi ji apima visas įmonės darbo ir veiklos sritis ne tik nuo aukščiausio iki žemiausio vadovavimo lygio, bet ir nuo struktūrizavimosi iki darbuotojų elgesio kontrolės (Altamuro, Beatty, 2010). Būtent todėl, siekdama nustatyti svarbiausius vidaus kontrolės elementus, įmonė turi pati pasirinkti, kuris vidaus kontrolės sistemos valdymo aspektas jai svarbesnis ir remdamasi juo identifikuoti vidaus kontrolės sistemos elementus. Būtent dėl šios priežasties daugelis mokslininkų pažymi, kad būtent įmonės vadovybė atsakinga už vidaus kontrolės sistemos kūrimą, o vidaus auditoriai yra atsakingi tik už objektyvų šios sistemos elementų įvertinimą (T. Komoto, K. Taguchi, H. Mouratidis, N. Yoshioka, K. Futatsugi, 2011). Įvairūs autoriai pateikia skirtingus vidaus kontrolės sistemos elementus (žr. 4 lentelę).

6.4 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai
(L. Giriūnas, J. Mackevičius, 2013)

Šaltinis \ Elementas	Kontrolės aplinka	Kontrolės procedūros	Rizikos įvertinimas	Informacinė sistema	Vidaus auditas	Rizikos valdymas	Kontrolės veiksmas	Kontrolės stebėseną	Turto apsaugos sistema	Efektivitymo vertinimas	Kontrolę reguliuojančios teisės normos	Kontrolės priemonės	Pareigų atskyrimas	Kompetentingas personalas	Apskaitos sistema
R. Kanapickienė (2001)	x	x	x	x	x										
R. Kanapickienė (2008)	x			x		x	x	x							
V. Lakis (2007)	x		x	x			x	x							
J. C. Robertson, F. G. Davis (1993)	x	x		x											
T. R. Weirich, T. C. Pearson, N. T. Churyk (2011)	x	x	x	x		x	x	x		x		x	x		
Intosai (2004)	x		x	x			x	x							
J. Mackevičius (2001)	x	x		x					x						
C. O'Leary, E. Iselin, D. Sharma (2006)	x		x	x		x		x							
C. Stringer, P. Carey (2002)	x	x		x		x									
A. M. King (2011)					x				x				x	x	
V. Kačergienė (2005)	x	x		x		x		x							x
W. R. Kinney (2000)	x	x	x	x				x							
COSO (1992)	x		x	x		x		x							
M. B. Curtis, F. H. Wu, J. L. Craig (2000)	x		x	x		x		x					x		

Lietuvos ir užsienio mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių galimų vidaus kontrolės sistemos elementų klasifikacijų, nepaisant skirtingų jų formuluočių, tačiau panašių turinio prasme vidaus kontrolės sistemos elementų skaičius svyruoja nuo trijų iki dešimties. Galima išskirti šešis pagrindinius mokslininkų pabrėžiamus vidaus kontrolės sistemos elementus:

- kontrolės aplinka,
- rizikos įvertinimas,

- informacinė sistema,
- kontrolės veiksmas,
- kontrolės procedūros ir stebėseną (Giriūnas, Mackevičius, 2013).

Kontrolės aplinkos elementas yra siejamas su organizacijos viduje dirbančių žmonių sąmoninga kontrole, kuri ir kuria įmonės vidinę kontrolės aplinką. Teisingai įdiegtas kontrolės aplinkos elementas užtikrina įmonėje discipliną, struktūrą ir atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei. Jis veikia naujos strategijos ir tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą (INTOSAI, 2004). Pagal COSO (1992) modelyje pateiktą informaciją kontrolės aplinka turi turėti tokias sudėtinės dalis, kaip sąžiningumas ir etinės vertybės; kompetencijos užtikrinimas; vadyba; vadovybės filosofija ir veiklos stilius; organizacinė struktūra bei įgaliojimų nustatymas ir atsakomybė (Giriūnas, Mackevičius, 2013).

Rizikos įvertinimo elementas yra susijęs su organizacijos rizikos, turinčios glaudų ryšį su finansinių ataskaitų patikimumu, nustatymu, analize ir valdymu. Kai įmonė nusistato aiškius tikslus ir suformuoja veiksmingą vidaus kontrolės aplinką, ji turi įvertinti organizacijos riziką, su kuria ji susiduria įgyvendindama savo misiją ir iškeltus tikslus, nes tai sudaro tinkamo reagavimo į ją pagrindą. Rizikos vertinimo elementas turi turėti tokias sudėtinės dalis kaip bendri tikslai; procesiniai tikslai; rizikos nustatymas ir analizė bei pokyčių valdymas (Giriūnas, Mackevičius, 2013).

Informacinė sistema pagrindinį dėmesį skiria informacijos, reikalingos veiksmingai kontrolei, šaltiniams ir kokybei, naudojamoms informacijos sistemoms bei ataskaitoms rengti ir teikti (Patrick, Fardo, 2009). Efektyvus informavimas ir komunikacija turi esminę reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Organizacijos vadovybei turi būti laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus ir išorės aplinką (Pfister, 2009). Informacinė sistema turi turėti šias sudėtinės dalis: informacijos kokybė ir komunikacijos efektyvumas (Giriūnas, Mackevičius, 2013).

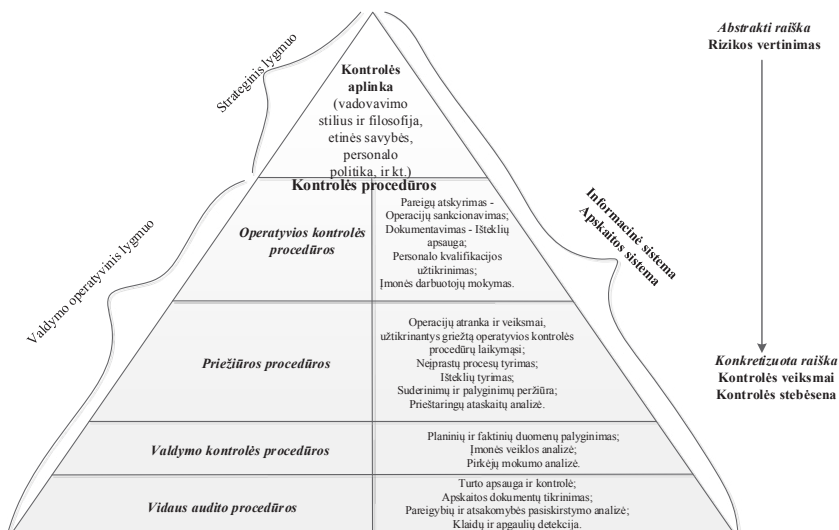
Kontrolės veiksmų elementas yra siejamas su organizacijos patvirtinta politika ir procedūromis, kurios padeda užtikrinti, kad bus imamasi reikiamų veiksmų, siekiant pašalinti galimą riziką, kuri atsiranda vykdant organizacijos tikslus (COSO, 1992). Taigi rizikos mažinimo strategija yra įgyvendinama per vidaus kontrolės veiklą. Kontrolės veikla gali būti prevencinio ir nustatomojo pobūdžio. Kad būtų pasiekti tiks-

lai, vidaus kontrolės veiklą būtina turi papildyti ir ištaisomieji veiksmai, kurie turi būti efektyvūs išlaidų požiūriu. Taigi kontrolės veiksmų lementas turi turėti tokias sudėtines dalis, kaip politika ir procedūros; saugumas; pokyčių valdymas; veiklos tęstinumas ir užsakomųjų paslaugų naudojimas (Giriūnas, Mackevičius, 2013).

Kontrolės stebėsenos elementas apibūdinamas kaip organizacijos vidaus kontrolės efektyvumo ir kokybės periodiško vertinimo elementas (Shim, 2011). Jis apima vidaus kontrolės procedūrų veiksmingumo ir kokybės įvertinimą, taip pat ir būtinų veiksmų įgyvendinimą. Kadangi vidaus kontrolė yra dinaminis procesas, kurį būtina nuolat pritaikyti prie organizacijos rizikos veiksnių ir pokyčių, reikalinga vidaus kontrolės stebėseną, užtikrinanti, kad vidaus kontrolė neatsiliktų nuo pasikeitusių tikslų, aplinkos, išteklių ir rizikos (INTOSAI, 2004).

Identifikavus populiariausius, dažniausiai aptinkamus mokslinėje literatūroje, vidaus kontrolės sistemos elementus, galima sudaryti naują vidaus kontrolės sistemos elementų raišką, atspindinčią ir hierarchinius ryšius (žr. 6.7 pav.).

Pažymėtina, kad vidaus kontrolės sistemos elementų raiška ne tik diferencijuojasi pagal organizacijos valdymo lygius, bet ir kai kurie vidaus kontrolės sistemos elementai, pavyzdžiui, informacijos ar apskaitos sistemos, yra integruoti į visus organizacijos valdymo lygius. Labai dažnai mokslinėje literatūroje ir praktikoje aptinkami vidaus kontrolės sistemos elementai yra personalo politika, darbo padalijimas, vadovybės verslo filosofija, įvairių techninių ir metodinių priemonių naudojimas, tačiau jų nereikėtų laikyti savarankiškais vidaus kontrolės sistemos elementais, būtent todėl 5 paveiksle jie yra vaizduojami kaip kontrolės aplinkos dedamosios (Giriūnas, Mackevičius, 2013).



6.7 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų raiška

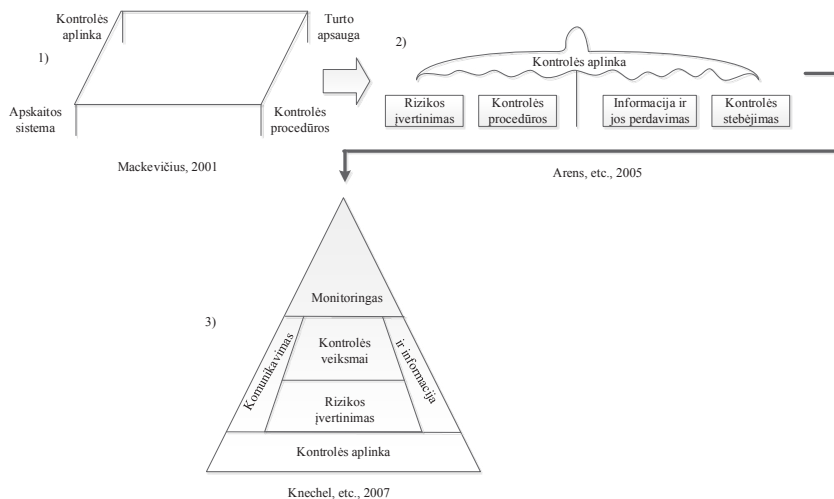
Daugelis mokslininkų, siūlydami tam tikrus vidaus kontrolės sistemos elementus, nepakankamai dėmesio skiria jų struktūrai, t. y. svarbiausioms sudedamosioms dalims ir jų ryšiui aprašyti. Kiek išsamiau ši problema išnagrinėta 315-ajame tarptautiniame audito standarte „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikų vertinimas“. Šio standarto 2 priede nurodytos kiekvieno vidaus kontrolės sistemos elemento svarbiausios sudedamosios dalys (žr. 6.5 lentelę).

6.5 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų sudedamosios dalys

Vidaus kontrolės sistemos elementai	Vidaus kontrolės sistemos elementų sudedamosios dalys
Kontrolės aplinka	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sąžiningumo ir moralinių vertybių tvirtinimas ir skelbimas 2. Atitiktis kompetencijai 3. Aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimas 4. Vadovų filosofija ir darbo stilius 5. Organizacinė struktūra 6. Įgaliojimų ir atsakomybės nustatymas 7. Žmoniškųjų išteklių valdymo politika ir veikla
Įmonės rizikos vertinimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Veiklos aplinkos pasikeitimas 2. Nauji darbuotojai 3. Naujos ar atnaujintos informacijos informacinės sistemos 4. Greitas augimas 5. Naujos technologijos 6. Nauji verslo modeliai, produktai, veikla 7. Įmonės restruktūrizavimas 8. Veiklos užsienyje plėtra 9. Nauji apskaitos reikalavimai
Informacijos sistema	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kompiuterinės ir techninės įrangos dalys 2. Programinės įranga 3. Žmonės 4. Informacinės technologijos 5. Procedūros ir įrašai skirti inicijuoti, fiksuoti, apdoroti ir ataskaitose įmonės ūkinėms operacijoms teikti 6. Kitos procedūros ir duomenys
Kontrolės veiksmas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įgaliojimai 2. Veiklos ir finansinių rodiklių peržiūra 3. Informacijos apdorojimas 4. Fizinė kontrolė (turto fizinė apsauga) 5. Pareigų atskyrimas
Kontrolės procedūrų stebėseną	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vadovų atliekama peržiūra siekiant nustatyti, ar likučių suderinimas su bankais yra atliekamas laiku 2. Vidaus auditorių atliekamas pardavimo darbuotojų vertinimas, siekiant nustatyti, ar jų veikla atitinka įmonės nustatytas pardavimo sutarčių sąlygas 3. Teisės padalinio vykdoma įmonės elgsenos normų ar verslo praktikos tvarkos laikymosi priežiūra

Žinant vidaus kontrolės sistemos elementų sudedamąsias dalis, galima objektyviau įvertinti kiekvieno elemento reikšmingumą ir numatyti jų tobulinimo priemones. Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad dėl vidaus kontrolės sistemos struktūros bendros nuomonės nėra. Kaip teigia R. Kanapickienė (2008), kai kurie autoriai analizuoja vidaus kontrolės sistemą kaip struktūrą, sudarytą net ir iš keliolikos elementų, tačiau tokius išplėstus modelius praktikoje taikyti sudėtinga. Todėl natūraliai atsiranda vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo modelio poreikis, kuris sietinas ir su pastaruoju metu itin akcentuojamais rizikos valdymu ir vidaus kontrolės sistemos stebėseną, priežiūrą, taigi įmonės vadovybė turėtų nuolat siekti, kad jos sukurta ir įdiegta įmonės vidaus kontrolės sistema išliktų kuo ilgiau efektyvi.

Pažymėtina, kad tik gerai veikianti vidaus kontrolės sistema gali užtikrinti įmonės veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą, turto apsaugą, informacijos patikimumą, rizikos veiksnių valdymą ir kt. Taigi mokslininkai, siekdami pabrėžti vidaus kontrolės sistemos ir atskirų jos elementų reikšmę, vis dažniau bando vidaus kontrolės sistemą pavaizduoti įvairiomis schemomis (žr. 6.8 pav.).



6.8 pav. Vidaus kontrolės sistemos grafinių anotacijų raiška

Atlikta moksliniuose darbuose pateikiamų vidaus kontrolės sistemų grafinių vaizdavimo raiškos analizė leidžia teigti, kad vidaus kontrolės

sistemą galima pavaizduoti kaip stalą su keturiomis kojomis, kurios reiškia tam tikrą vidaus kontrolės sistemos elementą. Būtent tokia grafine anotacija siekiama pabrėžti, kad visi vidaus kontrolės sistemos elementai yra vienodai svarbūs. Teigiama, kad bent vienai stalo kojai lūžus, griūva ar svyruoja ir visas stalas. Tai reiškia, kad sutrikus bent vienam vidaus kontrolės sistemos elementui negalėtų normaliai funkcionuoti visa vidaus kontrolės sistema (J. Mackevičius, 2009). Tačiau antroje paveikslo dalyje pateikti penki vidaus kontrolės sistemos elementai yra skėčio pavidalo. Šia vidaus kontrolės sistemos grafine anotacija siekiama įrodyti kontrolės aplinkos viršenybę prieš kitus elementus, t. y. kontrolės aplinka apgaubia ir saugo keturis elementus: rizikos įvertinimą, kontrolės procedūras, informaciją ir jos perdavimą bei kontrolės stebėjimą. Kontrolės aplinkos elemente svarbiausias vaidmuo skiriamas įmonės vadovui, jo verslo filosofijai ir darbo stiliui. Reikia pažymėti, kad trečioje paveikslo dalyje vidaus kontrolės sistema pavaizduota piramidės pavidalu. Būtent tokia grafinė anotacija leidžia aiškiai matyti, kad vidaus kontrolės sistemos pagrindą sudaro kontrolės aplinka. Tačiau kitų dviejų kontrolės elementų – kontrolės veiksmų ir rizikos – įvertinimo veiksmingumas labai priklauso nuo komunikavimo ir informacijos.

Nustačius vidaus kontrolės sistemos reikšmę ir vietą įmonės valdymo sistemoje galima teigti, kad vidaus kontrolė užima svarbią vietą įmonėje ir jų valdymo sistemose. Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad tik efektyvi ir tinkamai koordinuota, t. y. turinti stiprius ir glaudžius ryšius su kitomis įmonės kontrolės sistemomis, vidaus kontrolės sistema visas kitas įmonės kontrolės sistemas veikia teigiamai. Būtent toks rezultatas tik įrodo tarp praktikų vyraujančią nuomonę, kad, tik turėdama efektyvią vidaus kontrolės sistemą, įmonė gali sėkmingai konkuruoti su konkurentais ir siekti vadovybės užsibrėžtų strateginių tikslų.

Vidaus kontrolės sistemos elementų efektyvumą geriausiai įvertina vidaus ir išorės auditoriai (A. Trennery, 1999). Jų pagrindinis uždavinys – įvertinti vidaus kontrolės sistemos elementų stipriąsias ir silpnąsias puses, nustatyti jų poveikį įvairiems informacijos iškraipymams, klaidų ir apgaulių pasireiškimui. Auditoriai turi įvertinti kiekvieną vidaus kontrolės sistemos elementą trimis aspektais: sukūrimo, veikimo ir tarpusavio sąveikos. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas turi būti atliekamas nuosekliai, pradedant kontrolės aplinkos ir baigiant kontrolės sistemos vertinimu (žr. 6.6 lentelę).

6.6 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas

Kontrolės elementai	Svarbiausi auditoriaus veiksmai
1	2
Kontrolės aplinka	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nustatyti įmonės vadovybės požiūrį į vidaus kontrolės sistemos svarbą ir jos įtaką didinant darbuotojų sąžiningumą, objektyvumą ir supratimą apie kontrolę. 2. Išsiaiškinti, ar darbuotojai turi profesinį pasirengimą ir kompetenciją numatytoms funkcijoms atlikti. 3. Atkreipti dėmesį į įgaliojimų ir atsakomybės nustatymą darbuotojams, suteiktas teises pasirašyti dokumentus ir saugoti turtą. 4. Nustatyti, ar veikianti įmonės organizacinė struktūra padeda pasiekti numatytus įmonės veiklos tikslus.
Rizikos vertinimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nustatyti svarbiausius veiksnius, dėl kurių gali atsirasti tam tikros rizikos, pvz., verslo aplinkos pasikeitimai, naujų darbuotojų priėmimas, naujų informacinių sistemų ir technologijų įdiegimas, įmonės restruktūrizavimas ir kt. 2. Ištirti, ar vadovai nustato galimas rizikas, jei nustato, tai kaip ir kokių veiksmų imasi rizikos problemai spręsti. 3. Išsiaiškinti, kodėl vadovai nenustatė rizikos veiksnių, kuriuos privalėjo išaiškinti, ar jie naudojo tinkamas rizikos vertinimo procedūras.
Informacijos sistema	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įvertinti, ar galiojanti informacijos sistema tinkamai ir laiku fiksuoja apskaitos registruose visas įvykusias ūkines operacijas. 2. Nustatyti, ar ūkinės operacijos priskiriamos konkrečiam ataskaitiniam laikotarpiui. 3. Nustatyti, ar nebuvo nusiųpta ūkinių operacijų ir neįregistruota pirminiuose dokumentuose ar apskaitos registruose, ar atvirkščiai – įregistruota neįvykusių ūkinių operacijų. 4. Ištirti, ar nebuvo iš anksto parengta neteisinga buhalterinės apskaitos politika. 5. Įvertinti, ar galiojanti apskaitos sistema nesudaro galimybių klastoti pirminius dokumentus ir apskaitos registrus ir neteisėtai juos naudoti.

1	2
Kontrolės veiksmas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nustatyti, ar įmonės vadovybė parengė konkrečius kontrolės veiksmus, susijusius su įgaliojimais, veiklos ir finansinių rodiklių priežiūra, informacijos apdorojimu, turto apsauga, pareigų atskyrimu ir kt. 2. Išsiaiškinti, ar tam tikros kontrolės veiksmas ar jų visuma padeda nustatyti informacijos iškraipymus, klaidas ir apgaulės.
Kontrolės procedūrų stebėseną	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įvertinti, ar įmonių vadovai, stebėdami kontrolės procedūras, nustato, ar jos veikia taip, kaip buvo numatyta. 2. Nustatyti, ar kontrolės procedūrų stebėseną atliekama nuolat ar epizodiškai ir kokios orgtechninės priemonės naudojamos stebėsenos veiksmingumui užtikrinti.

Objektyviai įvertinti vidaus kontrolės sistemos elementų veiksmingumą yra vienas iš sudėtingiausių auditoriaus uždavinių. Jis turi turėti kuo daugiau žinių apie įmonės verslą, atliekamas ūkines operacijas ir jų sudėtingumą, įmonės geografinę padėtį, darbo organizavimo metodus ir sąlygas, patirtas nesėkmes, veiklos sutrikimus, buvusius piktnaudžiavimo atvejus, ūkio šakos, kuriai atstovauja įmonė, ypatybes ir kt. Auditorius turi skirti vienodą dėmesį vertindamas visus vidaus kontrolės sistemos elementus, tirdamas juos atskirai ir jų sąveiką.

6.5. Vidaus kontrolės funkcijos ir jų optimizavimas

Sėkmingai ir pelningai įmonių veiklai ir jos plėtrai sudaro sąlygas daugelis veiksmų, taip pat ir vidaus kontrolė. Mažos įmonės gali sėkmingai veikti ir vystytis be griežtų veiklos taisyklių, tačiau sudėtingėjant įmonės struktūrai ir plečiantis jos veiklai – vidaus kontrolei suteikiamas ypatingas dėmesys. Didelėse įmonėse, kurios turi daug sandorių, gamina daug diferencijuotų produktų ar teikia didelį spektrą paslaugų ir turi sudėtingą vidaus struktūrą, kontrolė būtų visai neįmanoma be griežtai nustatytų taisyklių sistemos. Kontrolės mechanizmas didelėse įmonėse užtikrina duomenų patikimumą ir turto saugumą. Nustatytos griežtos taisyklės įmonės viduje padeda išvengti problemų, kurioms kilus įmonės veikla būtų neigiamai paveikta. Vidaus kontrolė yra neatsiejama įmonės

valdymo sistemos dalis, skirta įvairiai su įmonės veikla susijusiai rizikai valdyti.

Viena iš svarbiausių vidaus kontrolės funkcijų yra užtikrinti turto saugumą ir racionalų jo panaudojimą. Taip pat vidaus kontrolė užtikrina, kad duomenys, pateikti finansinėse ataskaitose, yra teisingi, o tai savo ruožtu leidžia vadovybei priimti tinkamus ir teisingus sprendimus. Nagrinėdamas vidinę kontrolę J. Mackevičius (1994) nurodė dvi dažniausiai pasitaikančias vidaus kontrolės funkcijas, kurias įvardija kaip pagrindines, tai:

- Apsaugoti įmonės žmogiškąją ir fizinę aktyvų;
- Garantuoti įmonės veiklos efektyvumą.

Tuo tarpu V. Lakis (2006) vidaus kontrolės funkcijoms priskiria dar vieną svarbią funkciją – įvertinti ekonominių sprendimų racionalumą. Tačiau vidaus kontrolė ne visada yra pajėgi racionaliai įvertinti tam tikrus veiksnius būtent todėl, kad neįmanoma numatyti, koks bus priimto atitinkamo sprendimo rezultatas ateityje. Pasak V. Lakio (2007), efektyvi vidaus kontrolė vykdo tokias funkcijas:

- teikia patikimus duomenis;
- užtikrina turto ir dokumentų saugumą;
- skatina darbuotojus tinkamai atlikti pareigas;
- didina veiklos efektyvumą;
- prisideda prie numatytos strategijos vykdymo.

Yra įvairių daugelio kitų Lietuvos ar užsienio mokslininkų nuomonių apie organizacijos vidaus kontrolės funkcijas. Tačiau reikia pažymėti, kad visų vidaus kontrolės funkcijų egzistavimą užtikrina tam tikros įmonėje esančios sąlygos. Tai organizacinė įmonės struktūra, vadovavimo stilius, atsakomybės pasidalijimas, vertinimo rodikliai ir tinkama organizacijos apskaita. Todėl toliau yra tikslinga identifikuoti ir išskirti tik tas vidaus kontrolės funkcijas, kurios tenka įmonės apskaitai arba veikia ir funkcionuoja joje (žr. 6.7 lentelę).

6.7 lentelė. Pagrindinės įmonės vidaus kontrolės funkcijos vykdant apskaitą

Autorius	Vidaus kontrolės funkcijos vykdant organizacijos apskaitą
Vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (2002)	Užtikrina veiklos teisėtumą ir ekonomiškumą
V. Kačergienė (2005)	Padedą išsaugoti įmonės turtą
R. Kanapickienė (2008)	Užtikrina efektyvią ūkinę veiklą
L. Rupeikienė (2005)	Turi įspėti apie būsimas ūkines finansines operacijas ir galimus jų padarinius
L. Rupeikienė (2005)	Padedą nustatyti ūkinių operacijų teisingumą
V. Lakis (2007)	Atlieka išlaidų limitavimo kontrolę
V. Lakis (2007)	Užtikrina išteklių ir dokumentų prieigos kontrolę
L. Giriūnas (2009)	Užkerta kelią reikšmingiems apskaitinės informacijos iškraipymams
L. Giriūnas (2009)	Užtikrina galiojančių finansinę ir mokestinę apskaitą reglamentuojančių įstatymų ir reglamentų laikymąsi
V. Lakis (2007)	Užtikrina pirminių dokumentų patikrinimą pagal formą ir turinį
L. Giriūnas (2009)	Užtikrina procedūrų ir dokumentų, susijusių su turto apsauga, patikrinimą
L. Giriūnas (2009)	Padedą nustatyti įmonės apskaitos trūkumus
V. Lakis (2007)	Užtikrina efektyvų apyvartinių ir sintetinių sąskaitų palyginamumą
V. Lakis (2007)	Padedą analizuoti paaiškėjusių neatitiktųjų priežastis
V. Lakis (2007)	Padedą palyginti pinigų ir materialijų vertybių kieki, rastą inventORIZACIJOS metu, su apskaitos duomenimis
FMMC (2007)	Užtikrina pagrindinių ūkinių operacijų teisėtumą, ekonomiškumą, veiksmingumą, pastovumą ir efektyvumą

Reikia pažymėti, kad veikiančių ir tarpusavyje sąveikaujančių vidaus kontrolės funkcijų išskyrimas organizacijos apskaitoje yra svarbus

rodiklis siekiant įvertinti ne tik įmonės valdymo efektyvumą, vidaus kontrolės būklę, bet ir siekiant apskaitos informacijos ir jos kokybės vertinimo. Apibendrinant identifikuotas pagrindines vidaus kontrolės funkcijas apskaitoje, reikia pabrėžti, kad jų esminė paskirtis yra apsaugoti turtą ir dokumentus bei užtikrinti konfidencialumą – jeigu nesaugoma organizacijai priklausančio ilgalaikio ar trumpalaikio turto, jis gali būti panaudotas nenumatytiems tikslams, t. y. gali būti pasisavintas kitų asmenų ar atsitiktinai sunaikintas. Ne mažiau svarbi funkcija yra ir finansinės atskaitomybės skaidrumo ir teisingumo užtikrinimas. Reikia pažymėti, kad ne tik Lietuvos Respublikos įstatymai ar kiti norminiai aktai ir standartai, bet ir pati organizacija nustato tam tikrus apskaitos tvarkymo metodus ir taisykles, o vidaus kontrolės sistema užtikrina, kad finansinė atskaitomybė ir ataskaitos būtų parengtos ir pateiktos kaip patikimos. Kadangi įmonėje apskaita apima tiek finansinę apskaitą, kuri skirta išorės vartotojams, tiek ir valdymo apskaitą, kuri skirta vidaus vartotojams, būtina pabrėžti, kad efektyvi vidaus kontrolės sistema turi užtikrinti ne tik išorinių, bet ir vidinių ataskaitų patikimumą.

Užsienio mokslininkai savo darbuose pažymi, kad vidaus kontrolė turi apsaugoti įmonės išteklius ne tik nuo ne efektyvaus naudojimo, grobstymo ir švaistymo, bet ir turi užtikrinti buhalterinių ir sąskaitų įrašų tikslumą, teisingumą bei patikimumą, t. y. tikrinti, ar visi sандoriai ir ūkinės operacijos yra užregistruoti apskaitoje, ar užregistruoti faktai yra realūs, tinkamai įvertinti, ar užregistruoti laiku, tinkamai suklasifikuoti, apibendrinti ir teisingai atsispindi finansinėse ataskaitose.

Optimizuojant apskaitos kontrolines funkcijas, įmonė dažnai susiduria su tam tikrais apribojimais, kurie kelia riziką kontrolei. Todėl kuriant efektyvią vidaus kontrolę, galima paminėti tokius apribojimus:

- įprastas vadovybės reikalavimas, kad vidaus kontrolės išlaidos neviršytų laukiamos ar gaunamos naudos. Šis apribojimas visiškai suprantamas, kadangi kiekvienas verslininkas netaikys tokios kontrolės priemonės, kuri būtų finansiškai nuostolinga įmonei;
- dauguma vidaus kontrolės procedūrų apsiriboja tik įprastomis ūkinėmis operacijomis. Įmonė turėtų sukurti tokias vidaus kontrolės procedūras, kurios apimtų ne tik įprastas ūkines operacijas, bet ir tas vietas, kuriose atsiranda didžiausia rizika. Kontrolės procedūros turėtų būti nestandartinės ir neapsiriboti

vien tik įprastinėmis ūkinėmis operacijomis, bet apimti ir sudėtingas operacijas;

- žmonių klaidų galimybė – dėl nerūpestingumo, išsiblaškymo, klaidingos nuomonės ar nurodymų nesupratimo;
- galimybė pergudrauti vidaus kontrolės procedūras iš anksto susitarus su įmonės vadovybės nariu įmonėje ar už jos ribų;
- galimybė, kad atsakingas už vidaus kontrolę asmuo gali piktinaudžiauti šia atsakomybe, nepaisyti vidaus kontrolės sistemų reikalavimų;
- galimybė, kad procedūros gali neatitikti pasikeitusių sąlygų ir jų poveikis gali sumažėti (J. Mackevičius, 2009).

Apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas apima kokybės ir rizikos valdymo priemonių tobulinimą, verslo struktūrų ir procesų keitimą, atskaitingumo užtikrinimą, siekiant laiku gauti patikimą ir teisingą informaciją priimant valdymo sprendimus ir užtikrinant investuotojų pasitikėjimą. Vis daugiau dėmesio skiriama efektyviai įmonių rizikos valdymo sistemai kurti. Investuotojai ypač reiklūs vadovybės veiklai. Jie nori turėti nepriklausomą ir objektyvų įvertinimą, kad įmonės rizikos valdymo sistema, už kurios įdiegimą ir palaikymą atsakinga vadovybė, yra efektyvi.

Kiekviena įmonė turi susikurti savo vidaus kontrolės sistemą, kuri padėtų optimizuoti apskaitos kontrolines funkcijas. Kadangi įmonių yra visokių dydžių ir veikiančių įvairiose srityse, jų tikslai yra skirtingi, todėl ir kontrolės sistemos turi būti specifinės, prisitaikančios prie įmonės poreikių. Tačiau, kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, reikėtų atsižvelgti į bazinius vidaus kontrolės sistemos principus:

- vidaus kontrolės sistema turi būti ne būtinumas ar kliūčių sistema, o labiau kaip pagalba;
- vidaus kontrolės sistema turi būti lanksti, apimti išorinę ir vidinę aplinką, besikeičiančias sąlygas, aplinkybes ir jų įtaką įmonės veiklai;
- vidaus kontrolės sistema nėra autonominė veikla – tai yra kasdienės procedūros, veikiančios kartu su įprastomis įmonės operacijomis;
- vidaus kontrolės kaštai neturi viršyti gaunamos naudos kaštų.

Kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą, reikia nustatyti problemą ir žinoti, kokia operacija ar veiksmas turi būti atliekamas, kad kontrolė būtų efektyvi. Taip pat reikėtų žinoti, su kokia rizika ši operacija

gali susidurti. Reikėtų apgalvoti, ar šie veiksmai ir procedūros gali padėti sumažinti riziką. Reikiamos informacijos turėjimas ir išmanymas gali pagelbėti kuriant efektyvią kontrolės sistemą, taip pat reikia nustatyti, kas galės ją gauti ar prie jos prieiti. Galiausiai reikia stebėti, ar mūsų įdiegti veiksmai ir procedūros atlieka savo funkcijas.

Optimizuodami kontrolę, dažnai susiduriame su įvairiomis kliūtimis. Viena iš dažniausių kliūčių yra ta, kad žmonės iš esmės priešinasi kontrolei, todėl būtina atsižvelgti į galimą reakcijos lygį. Jai reikia tinkamai pasiruošti, pavyzdžiui, padidėja įtampa tarp darbuotojų, todėl dauguma jų gali norėti keisti darbovietę. Reikėtų pasiruošti iš galimam darbuotojų keitimui, taip siekiant išvengti galimų nuostolių.

Optimizuojant apskaitos kontrolės funkcijų sistemą reikėtų, kad kuriamos kontrolės procedūros būtų aiškos ir konkrečios. Visiems suprantamos kontrolės procedūros leidžia išvengti neaiškumų. Apskaitos operacijas turėtų atlikti vienas darbuotojas. Kai darbuotojui sunku susitvarkyti su darbu ar yra didelis krūvis, reikia skirti pagalbą. Taip pat turėtų būti nurodyti keli procedūras kontroliuojantys asmenys. Reikėtų sudaryti pirminę ir antrinę kontrolės grandinę. Labai svarbu, kad priskirti įgaliojimai atitiktų atsakomybę.

Tinkamas pareiginių nuostatų ir darbo instrukcijų parengimas yra viena iš jautriausių įmonės kontrolės sistemos vietų. Kadangi jos nustato darbuotojų atsakomybę ir pareigas, joms turėtų būti skiriamas didelis dėmesys. Tačiau dažnai įmonės vadovybė tam skiria ne itin daug dėmesio, o darbuotojai nėra informuojami apie savo pareigas ir atsakomybę. Vadovai negeba užtikrinti, kad darbuotojai jų nepriekaištingai laikytųsi. Nors darbuotojų funkcijos, pareigos ir atsakomybė dažnai keičiasi, dažniausiai jos nėra nuolat tobulinamos.

Apskaitos kontrolės sistemos silpnosios vietos įveikiamos mokant personalą, kad suvoktų tokių kontrolės procedūrų naudą ir reikalingumą. Reikėtų ilgamečius darbuotojus pratinti prie pasikeitusių sąlygų, o naujai įdarbintus darbuotojus supažindinti su jų pareigomis, atsakomybe ir funkcijomis. Todėl įmonei, siekiančiai šių tikslų, reikia tinkamos kontrolės struktūros. Kita priemonė, padedanti optimizuoti apskaitos kontrolines funkcijas, yra rašytinė informacija, apimanti vidaus kontrolės sistemą. Šiuo būdu parengiamos procedūros kiekvienam įmonės padalinii individualiai. Šios procedūros apibrėžia darbo vadovo, darbuotojų pareigas. Informacija, susijusi su darbuotojų kontrolės procedūromis, turi būti pristatyta darbuotojų susirinkimuose, aptarta indi-

vidualiuose pokalbiuose ir peržiūrose, atsižvelgiant į tai, koks yra darbo pobūdis ar pareigos. Nuolatos stebint ir analizuojant kontrolės procedūras, nustatoma, kurios iš jų yra neefektyvios ar nebūtinės, todėl turi būti pašalinamos iš kontrolės sistemos arba pakeičiamos efektyvesnėmis (J. Mackevičius, 2009).

Efektyvia laikoma tokia vidaus kontrolės sistema, kuri užtikrina informacijos tikrumą ir teisingumą bei teikia garantijas, kad visos gamybinės, komercinės ir finansinės operacijos atliekamos tik pritariant vadovybei. Gera kontrolės aplinka yra pirmas žingsnis kuriant efektyvią vidaus kontrolės sistemą.

Kontrolės aplinka priklauso nuo keleto pagrindinių veiksnių. Iš jų paminėtini:

- direktorių tarybos (valdybos) funkcijos;
- vadovybės veiklos stilius;
- įmonės organizacinė struktūra, įgaliojimų suteikimas ir atsakomybė;
- vadovybės numatyta kontrolės sistema, įskaitant vidaus audito funkcijas, personalo politiką, procedūras ir pareigų paskirstymą (J. Mackevičius, 2001).

Įmonės apskaitos kontrolės funkcijų optimizavimas padeda apsaugoti įmonės turtą. Didžiausias dėmesys turi būti skiriamas turto, kuris gali būti lengvai parduodamas, išnešamas iš įmonės, apsaugai. Apskaitos kontrolės funkcijos negali apsaugoti intelektinio turto. Dalis turto gali būti apdraudžiama, o asmenys, atsakingi už įmonės materialią gerovę, turi aiškiai suvokti savo atsakomybės ribas. Apie turto apskaitos sistemos literatūroje galima rasti nemažai informacijos.

Darbuotojai, kurie neatsakingai atlieka darbą ar negeba jo tinkamai atlikti, pridaro daug žalos įmonei, nes jie nėra suinteresuoti motyvuotu ir kokybišku darbu. Jie nejaučia atsakomybės, nes žino, kad nereikės atlyginti žalos, o tai neskatina dirbti kokybiškai. Todėl svarbu įvertinti darbuotojų kompetenciją. Asmeniui, atsakingam už turto apsaugą ar operacijos atlikimą, turi būti suteikti įgaliojimai, būtini tinkamam pareigų atlikimui. Nereikėtų keliems asmenims patikėti atsakomybės už tą patį darbą. Darbas turi būti tinkamai padalytas – asmuo, atsakingas už turto apsaugą, neturėtų kartu atlikti ir to turto apskaitos bei kontrolės funkcijų. Dažnai pasitaiko atvejų, kai vienas žmogus yra atsakingas už abi operacijas. Tuomet reikėtų įvesti papildomą kontrolės procedūrą. Pagal galimybes operacijos ir kontrolės funkcijos turėtų būti periodiškai

perskirstomos kitiems asmenims. Vidaus kontrolės sistema turėtų būti nuolat prižiūrima ir tikrinama.

Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimą galime atlikti etapais. Šie etapai yra išskirti ir suklasifikuoti COSO modelyje, kuris apima efektyvios vidaus kontrolės sistemos įmonės viduje sukūrimą, diegimą ir palaikymą. Išskirti aštuoni etapai nurodyti 6.8 lentelėje.

6.8 lentelė. Apskaitos kontrolės funkcijų optimizavimo etapai

Apskaitos kontrolės funkcijų optimizavimo etapai	Atliekami veiksmai
Pirmas etapas	Identifikuoti potencialias problemines sritis
Antras etapas	Nustatyti įmonės organizacinę struktūrą
Trečias etapas	Nustatyti funkcinis ryšius tarp padalinių
Ketvirtas etapas	Numatyti skatinimo ir motyvavimo sistemą
Penktas etapas	Įvertinti dabartinę vidaus kontrolės sistemą
Šeštas etapas	Dar kartą įvertinti įmonės struktūrą
Septintas etapas	Sukurti ir įdiegti vidaus kontrolės sistemą
Aštuntas etapas	Stebėti įdiegtą vidaus kontrolės sistemą

Pirmąjį etapą galima apibūdinti kaip problemų identifikavimą. Jis apima tokias įmonės sritis, dėl kurių yra nusiskundimų arba su kuriomis turėta problemų anksčiau. Galima įtraukti ir tokias sritis, kuriose neseniai įvyko didelių struktūrinių ir personalo pokyčių, taip pat labai problemiškas operacijas ar kompleksines veiklos sritis. Šiame etape įvertinama didžiausia galima rizika ir didžiausi nuostoliai, kurie gali atsirasti dėl neapsisaugojimo ar dėl silpnos, netinkamos kontrolės ir jos nebuvimo. Šioje vietoje svarbu nepamiršti, kad kartais vidutiniai nuostoliai, kurių atsiradimo tikimybė didesnė, gali būti netgi pavojingesni nei dideli nuostoliai, kurių tikimybė mažesnė.

Pirmame etape taip pat įvertinama darbuotojų kompetencija, jų sugebėjimas atlikti darbą, kvalifikacija. Nustatomas darbuotojų motyvacijos lygmuo.

Antrajame etape reikėtų įvertinti dabartinę įmonės padėtį, nustatyti šiuo metu įmonėje esančius valdymo lygius ir atitinkamai suskirstyti įmonės padalinius bei darbuotojus padalinių viduje, apibrėžti valdymo

stilių ir įmonės organizacinę struktūrą. Sudarant organizacinę struktūrą reiktų vadovautis lankstumo principu, kad prireikus būtų nesudėtinga sudaryti papildomą grandį, sujungti ar išskaidyti esančias grandis, padalinius ir pan. Šiame etape galima surengti darbuotojų anoniminę apklausą anketų forma, kurioje kiekvienas galėtų išsakyti savo nuomonę tam tikrais klausimais ir pateikti pasiūlymus. Anketas reiktų parengti kiekvienai darbuotojų kategorijai individualiai.

Trečiajame etape visos įmonėje vykdomos operacijos suskirstomos į grupes, nustatant jų atlikimo nuoseklumą. Tai labai priklauso nuo įmonės poreikių ir jų siekiamų tikslų. Paskirstant funkcijas galima lengviau pasiekti įmonės tikslus. Reikia apibrėžti funkcinis ryšius tarp padalinių ir numatyti operacijų atlikimo eigą bei kontrolės procedūras. Taip pat turėtų būti numatytas įmonėje vykdomų operacijų, atsakingų už darbo atlikimą asmenų, papildomų dokumentų, kontrolės procedūrų ir apskaitos operacijų tarpusavio ryšys. Būtina sudaryti vidinių dokumentų, kurie turėtų būti naudojami, sąrašą, tų dokumentų pavyzdžius, nustatyti pildymo ir archyvavimo tvarką. Šiame etape reiktų įtraukti ir dokumentus, kurių nereikia saugoti. Dažnai teorijoje to nėra pabrėžiama, nors tai yra labai svarbu užtikrinant įmonės vidinės informacijos apsaugą. Daugumos dokumentų saugojimo tvarka aprašoma ir minima dalykinėje korespondencijoje.

Ketvirtajame etape numatoma kelių pakopų darbo apmokėjimo ir skatinimo sistema. Įvertinamos galimos darbuotojų skatinimo ir motyvavimo priemonės, sudaromos anksčiau minėtos pareiginės nuostatos ir darbo instrukcijos.

Penktajame etape išanalizuojama ir įvertinama, ar buhalterinės apskaitos sistema visiškai atitinka sukurtos vidaus kontrolės sistemos poreikius. Apskaičiuojami galimi papildomi kaštai dėl darbo vietų kompiuterizavimo, naujų darbo vietų steigimo, etatų mažinimo, informacinių sistemų diegimo ir pan.

Šeštajame etape peržiūrimos sudarytos struktūros, schemas, įvertinama, ar pakankamai atsižvelgta į darbuotojų nuomonę ir pasiūlymus. Iš pagrindinio vadovaujančiojo personalo sudaroma grupė, kuri dar kartą kritiškai įvertintų sudarytą vidaus kontrolės struktūrą. Grupė turėtų būti sudaryta iš asmenų, kurie nedalyvavo kuriant vidaus kontrolės sistemą.

Septintajame etape įmonės pagrindinis personalas (administracinis ir padalinių vadovaujantis) supažindinamas su įmonės organizacine

struktūra ir sudaryta operacijų vykdymo bei kontrolės procedūrų schema, konkrečiai įvardijant kiekvieno darbuotojo vietą. Nederėtų pamiršti darbo kodekso nuostatų. Supažindinant personalą su kontrolės procedūromis, būtina atsirinkti, kas turi teisę žinoti apie numatytas vykdyti tam tikras kontrolės procedūras. Reikia supažindinti su numatyta darbo apmokėjimo ir darbuotojų skatinimo sistema bei kitomis motyvacijos priemonėmis, taip pat su parengtais pareiginiiais nuostatais ir darbo instrukcijomis. Įpareigoti pagrindinį personalą supažindinti jiems pavaldžius darbuotojus su sudaryta vidaus kontrolės sistemos struktūra, darbo instrukcijomis bei darbo apmokėjimo ir skatinimo sistema tiek, kiek tai susiję su konkrečiais darbuotojais.

Aštuntajame etape atliekamas patikrinimas po kontrolės sistemos įdiegimo ir optimizavimo. Per pirmąją ar antrąją mėnesį po sistemos įdiegimo pradžios atliekamas detalus patikrinimas, siekiant įsitikinti, ar laikomasi nustatytos tvarkos.

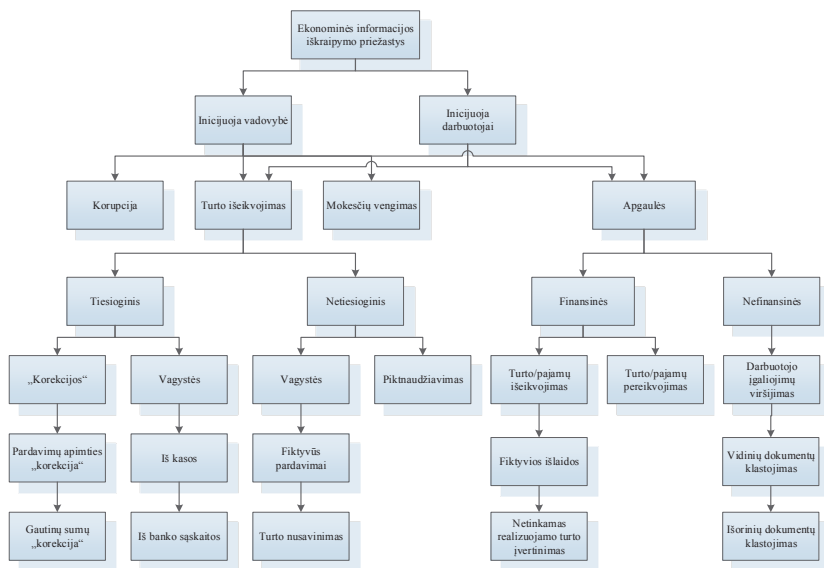
Kuriant ir diegiant vidaus kontrolės sistemą, svarbu nepamiršti, kad vidaus kontrolės sistema nėra vien tik pagalbos priemonė, bet kartu ir galimo sukčiavimo, klaidų, tyčinių klaidų ir kitų neigiamų veiksmų prevencijos priemonė. Todėl labai svarbu užtikrinti, kad vidaus kontrolės sistemos struktūra ir kontrolės priemonės nebūtų paviešintos daugiau, nei tai reikia žinoti eiliniam darbuotojui ar netgi tam tikro lygio vadovaujančiajam personalui.

Kontrolę gali vykdyti kiekvienas organizacijos darbuotojas, pradedant nuo savikontrolės ir baigiant atitinkama kito darbuotojo atlikta operacijos kontrole. Todėl negalima teigti, kad vidaus kontrolės sistemos priežiūra yra pakankama, kai vienas įmonės darbuotojas ar vidaus auditorius periodiškai peržiūri, kaip laikomasi kontrolės procedūrų, jei tuo tarpu kiti įmonės darbuotojai nesilaiko nustatytos tvarkos.

6.6. Vidaus kontrolės efektyvumas ir jo svarba įmonės veiklos rezultatams

Modernėjant verslo aplinkai ir sparčiai didėjant konkurencijai šioje srityje, įmonė privalo kuo greičiau prisitaikyti prie naujų sąlygų. Įmonės mikroaplinkos ir makroaplinkos sukelti verslo sąlygų pokyčiai lemia ir įmonės taikomos apskaitos politikos kaitą, būtent dėl šios priežasties, kaip pažymi R. Kanapickienė (2009), didėja klaidų ir apgaulės tikimy-

bė. Atlikta Lietuvos ir užsienio mokslininkų tokių, kaip V. Lakis (2008), R. Kanapickienė (2008), M. Fardon (2010), tiriamųjų darbų analizė leidžia teigti, kad ekonominės informacijos iškraipymai gali pasitaikyti vaizduojant įvairius buhalterinės apskaitos įvykius. Pasak V. Lakio (2008), dažniausiai finansinė informacija iškraipoma dėl klaidų ar netinkamo ūkinių operacijų interpretavimo ar sąmoningų iškraipymų, kurie yra patys žalingiausi ir dėl kurių įmonės patiria daugiausia materialinės žalos. Kiti mokslininkai – J. Mackevičius, R. Bartaška (2003) – tik patvirtina šį teiginį sakydami, kad ekonominė informacija dažniausiai iškraipoma tik dėl įmonėje egzistuojančių klaidų ir apgaulės. Iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti, kad šios klaidos ir apgaulės nėra lengvai atskiriamos, dažniausiai tai ir sprendžia teismas, jei tik įžvelgiama nusikalstamos veiklos požymių. M. Fardon (2010) teigimu, visi atsitiktinių klaidų ar nusikalstamos veiklos nulemti ekonominiai iškraipymai kyla dėl klaidų, kurias dažniausiai sukelia darbuotojų kompetencijos stoka, apgaulės, kurios atsiranda, kai įmonėje egzistuoja nepakankamai veiksminga vidaus kontrolės sistema. Būtent pastarosios veiksmingumas mokslinėje literatūroje dažniausiai yra siejamas su galimybių, sudarančių sąlygas klaidoms ir apgaulėi, buvimu. Remiantis Tarptautinės apgaulių tyrimų asociacijos (ACFE, 2010) 2004–2010 metais atliktų tyrimų duomenimis, galima teigti, kad pramonės sektoriaus įmonėse rečiausiai pasitaiko korupcijos atvejų, kiek dažniau – turto pasisavinimo, o daugiausia, net 67 proc. visų finansinių duomenų nuokrypių, nulemia įmonėje egzistuojančios finansinės ir nefinansinės apgaulės. Ši asociacija siūlo ekonominės informacijos iškraipymus sugrupuoti į tris pagrindinius blokus, kuriuos sudaro korupcija, turto išieškojimas ir kitų rūšių apgaulė (žr. 6.9 pav.).



6.9 pav. Ekonominės informacijos iškraipymo įmonėse būdų klasifikavimas

Ekonominės informacijos iškraipymo būdų yra labai daug. 6.9 paveiksle pavaizduoti tik dažniausiai pasitaikantys būdai. Korupcija ir turto išeikvojimas, apgaulės ne tik iškraipo įmonės finansinę atskaitomybę ir jos teikiamus duomenis, bet kartu gali suklaidinti ir vidinius informacijos vartotojus, kurie remdamiesi netikslia finansine atskaitomybe gali priimti netinkamus strateginius ar valdymo sprendimus, prognozes ir perspektyvas, o netinkamas jų pasirinkimas ir valdymas gali sumažinti ir įmonės konkurencingumą. Išoriniams informacijos vartotojams iškraipymai taip pat gali tapti didele grėsme, nes net iš pirmo žvilgsnio nedidelės ar nereikšmingos apskaitos klaidos gali lemti ir dėl atitinkamų priimtų sprendimų atsiradusius bankų, investuotojų, pirkėjų ar tiekėjų nuostolius. Tokiu būdu gali būti padaroma santykinai didelė žala valstybei, nes klastojant apskaitos dokumentus tikimasi ne tik nuslėpti apgaulės, bet ir gauti mokesstinės naudos, pavyzdžiui, nesumokant dalies mokesčių valstybei ir juos nuslepianč. Kita, ganėtinai populiori, apgaulių gyvavimo terpė įmonėse egzistuoja įmonės patiriamų išlaidų apimtys didinimo srityje, kai jos nepagrįstai padidinamos ar net fiktyviai pavaizduojamos įmonės apskaitos informacinėse suvestinėse siekiant ne

tik palengvinti įmonei tenkančią mokesčių našą, bet ir siekiant neteisėtai susigrąžinti pridėtinės vertės mokestį. Pažymėtina, kad remiantis atliktų Tarptautinės apgaulių tyrimų asociacijos (ACFE, 2010) 2006–2010 metais atliktų tyrimų duomenimis, net 30 iš tiek pat tirtų sukčiavimo atvejų vis dėlto pasitaiko būtent dėl apgaulingo įmonės apskaitos ir atskaitomybės tvarkymo ir rengimo pirkimų ir pardavimų srityje, kur egzistuoja gana dideli pinigų srautai. Taigi apskaitos organizavimas ir kontrolė įgauna vis didėjančią svarbą ir įmonės veiklos efektyvumo vertinimo metu.

Siekiant sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą reikia žinoti, kokie veiksniai ir sąlygos lemia ir daro įtaką apgaulėms atsirasti. Pagrindinės Lietuvos mokslininkų darbuose nurodytos sąlygos ir įvykiai, lemiantys įmonėje klaidas ir apgaules, yra šie:

- įmonės vadovybės veikla, dora ir kompetencija;
- įmonės valdymo sistema ir organizacinė struktūra;
- netinkama personalo politika;
- įmonės makroaplinkos įtaka;
- ypatinga įtampa įmonės viduje;
- neįprastos ir netikslingos ūkinės operacijos;
- kompiuterinės informacinės sistemos (Mackevičius, Ragauskienė, 2011).

Kiti mokslininkai teigia, kad apgaulės sukuria melagingą apskaitos sistemos teikiamą informaciją apie įmonę ir pateikia galimus veiksnius, sąlygas ir įvykius, turinčius įtakos apgaulių atsiradimui įmonėje:

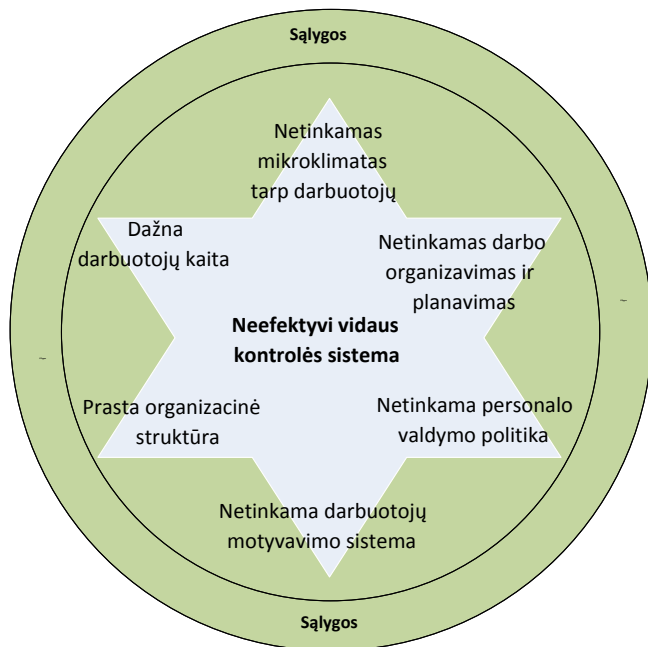
- blogas darbo organizavimas;
- kompiuterinės informacinės sistemos;
- prasta vidaus kontrolės sistema (Lakis, 2008).

L. W. Vona (2010), teigia, kad apgaulių atsiradimą įmonėje nulemia būtent personalas ir jų gali atsirasti bet kurioje įmonės veiklos srityje. Pateikiami galimi veiksniai, sąlygos ir įvykiai, kurie gali lemti apgaules įmonėje:

- sudėtinga įmonės struktūra;
- personalo trūkumas ir nepakankama vidaus audito funkcija;
- sena ir neefektyvi vidaus kontrolės sistema;
- neatskirtos darbuotojų pareigos;
- didelė darbuotojų kaita.

Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad sąlygos, lemiančios klaidų ir apgaulių egzistenciją ir jų mastus įmonėje, gali būti

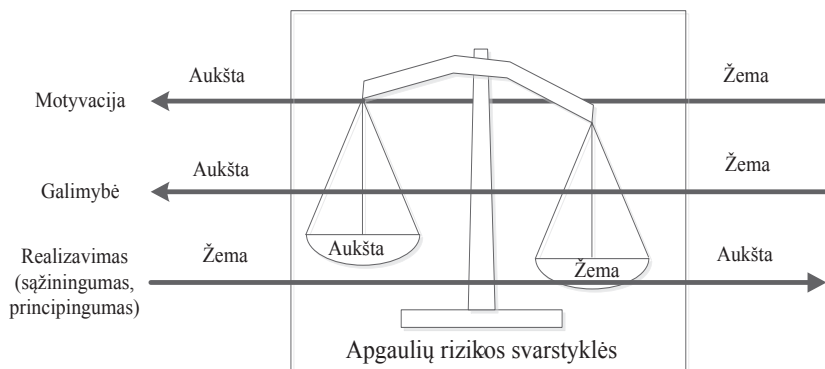
identifikuojamos ir vertinamos skirtingais aspektais bei požūriais. Būtent dėl šios priežasties būtina vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo sąlyga yra priežasčių, veiksmų ir sąlygų, turinčių įtakos klaidoms ir apgaulėms egzistuoti, klasifikavimas (žr. 6.10 pav.).



6.10 pav. Sąlygos, leidžiančios vystytis klaidoms ir apgaulėms įmonėse

Užsienio mokslininkai (Pfister, 2009; Biegelman, Bartow, 2012) apgaulių atsiradimo veiksmus, sąlygas ir įvykius grupuoja ir pateikia apgaulių trikampio pavidalu. Šis trikampis suskirstytas į tris dalis, kurios susideda iš galimybių, motyvo ir realizavimo. Teigiama, kad esant visiems šiems trimis elementams yra sudarytos visos sąlygos klaidoms ir apgaulėms atsirasti. Tačiau reikia pažymėti, kad toks pavaizdavimas, neįtraukiant vidaus kontrolės sistemos vykdomo rizikos vertinimo, teikia mažiau naudos. Būtent autorių pateiktas pavaizdavimas leidžia ne tik identifikuoti pagrindines apgaulių trikampio dedamąsias, bet ir numatyti jų svarbą ir vietą vidaus kontrolės sistemoje, o tiksliau – jos vyk-

domo rizikos vertinimo struktūroje, skirtoje numatyti ir identifikuoti sąlygoms, leidžiančioms įmonėse atsirasti ir formuotis klaidoms ar darbuotojų ir vadovybės inicijuojamoms apgaulėms (žr. 6.11 pav.).



6.11 pav. Apgaulių rizikos dedamųjų vertinimo svarstyklės (Mackevičius, Giriūnas, 2013)

Pirmasis apgaulių rizikos svarstyklių elementas, kaip teigia J. Mackevičius, L. Giriūnas, (2013), yra motyvas. Jis nusako, ar darbuotojas yra linkęs nesąžiningai elgtis ir kodėl. R. E. Cascarino (2012) teigimu, motyvas dažniausiai sietinas su godumu ir tam tikrais gyvenimo atvejais, tokiais kaip staigus finansinių išteklių poreikis, kurį sukelia skolos, suteikti blogi kreditai, narkotikai, alkoholis ar azartiniai lošimai, asmeninės problemos šeimoje ir panašiai. Antrasis apgaulių rizikos svarstyklių elementas yra traktuotinas kaip galimybė, suteikiama darbuotojui, kuris, tikėtina, gali įvykdyti apgaulę. Pastarasis elementas yra nustatomas atsižvelgiant į asmens poziciją ir turimus įgaliojimus įmonėje, priėjimą prie įmonės turto ir buhalterinių įrašų. Šis elementas dažniausiai siejamas ir su įmonėje egzistuojančia vidaus kontrolės sistema – kuo ji efektyvesnė, tuo galimybė įvykdyti klaidą ar apgaulę yra mažesnė. Trečiasis apgaulių rizikos svarstyklių elementas yra realizavimas, nors visuose apgaulių trikampį ir jo elementus analizuojamuose mokslinės literatūros šaltiniuose nurodoma, kad šis elementas yra racionalizacija, kuri traktuojama kaip būdai, kuriais darbuotojai pateisina nesąžiningą elgesį. Tačiau kaip trečiąjį apgaulių rizikos svarstyklių elementą būtų tikslingiau apibrėžti realizavimą, nes ne pateisinamos priežastys, o tokios darbuo-

tojo asmeninės savybės, kaip sąžiningumas ar principingumas, leidžia objektyviai įvertinti, ar jis yra linkęs daryti klaidas ar apgaules. Tik esant tam tikroms asmeninėms savybėms, motyvams, o vėliau ir galimybėi įmonės darbuotojas bus linkęs daryti tyčines klaidas ar bet kokio pobūdžio apgaules.

L. Giriūno (2009) atliktas vidaus kontrolės sistemai darančių įtaką veiksnių tyrimas parodė, kad vis dėlto įmonėje egzistuojančiai vidaus kontrolei didžiausią įtaką turi žmoniškųjų išteklių valdymo politika ir praktika. Taigi darbuotojai turi svarų vaidmenį, nes būtent jie organizacijoje dažniausiai ir inicijuoja klaidas, apgaules ar vagystes, kurios lemia įmonės patiriamus nuostolius ir vyraujančią pajamų mažėjimo tendenciją. Todėl ypač svarbu identifikuoti tuos veiksnus, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai lemia apgaulių ar vagysčių atsiradimą ir egzistavimą įmonės vidinėje aplinkoje, taip pat numatyti, kokios tendencijos vyrauja tarp darbuotojų, inicijuojančių apgaules ir vagystes.

Kaip teigiama vadybos teorijose, viena iš pagrindinių prevencinių priemonių, siekiant visiškai arba bent iš dalies išvengti įmonėje pasitaikančių klaidų, apgaulių ar vagysčių, yra aiškos įmonės valdymo struktūros nustatymas ir ne formalus, kaip dažniausiai dabar pasitaiko įmonių praktikoje, bet realiai atitinkantis darbuotojų atliekamas pareigas esamuoju laiku vykdomos veiklos reglamentavimas, kuris daugiau ar mažiau atspindi įmonės tikslų ir veiklos krypties dokumentavimą, nes būtent tai darbuotojams padeda lengviau suvokti, kodėl atliekami vienokie ar kitokie įmonės veiksmai ir kaip jie atsiliepia pagrindinių tikslų įgyvendinimui. Bene lengviausias efektyvios vidaus kontrolės egzistencijos užtikrinimo būdas, kuris dažniausiai pasitaiko ir praktikoje, yra bet kokiais informaciniais kanalais sužinoti, kokie konkretūs veiksniai lemia darbuotojų inicijuojamas apgaules ir vagystes. Siekiant šio tikslo, galima pasitelkti užsienio ir Lietuvos mokslininkų atliktų tyrimų metodikas ir jų praktinį pritaikomumą, atlikti mokslinės literatūros analizę bei papildomus tyrimus, kurie leistų surinkti patikimos informacijos, leidžiančios konkrečiai įmonei ar organizacijai priimti konkrečius ir tik jai tinkamus sprendimus, gerinančius vidaus kontrolės sistemą bei jos veiklą, taip maksimaliai minimizuojant riziką, susijusią su darbuotojų inicijuojamų apgaulių ir vagysčių atsiradimu, egzistavimu ir jų padariniais, kurie atspindi įmonės veiklos analizės metu.

Darbuotojų inicijuojamoms apgaulėms atsirasti reikia tam tikrų įmonėje egzistuojančių sąlygų, tačiau vien tik jų nepakanka, darbuoto-

jai turi turėti tam tikras susiformavusias nuostatas, be to, apgaules ar vagystes gali nulemti kažkokia socialinė priežastis, tokia kaip nepriteklus, prisiimti įsipareigojimai ar skolos, priklausomybė nuo narkotikų, alkoholio ar kitų psichotropinių medžiagų ir t. t. Šiuos veiksnius galime priskirti apgaulės rizikai (žr. 6.12 pav.).



6.12 pav. Darbuotojų inicijuojamų apgaulių rizikos aplinkos vertinimas

Pateiktame paveiksle pavaizduota apgaulės rizika, kuriai atsirasti užtenka trijų iš numatytų veiksnių egzistavimo, ir jos aplinkos vertinimas. Kad darbuotojas inicijuotų apgaulę ar vagystę darbo vietoje, tam turi būti sudaryta galimybė, t. y. egzistuoti tokie išoriniai veiksniai, kaip spaudimas arba kitoks stimulus, individualios nuostata arba polinkis racionalizuoti. Šiems rizikos aplinkos veiksniams atsirasti gali turėti įtakos tiek įmonės vadovybė, tiek ir darbuotojo vertybės ar gyvenimo sąlygos. Vadovybės veiksnys vertinant riziką dažniausiai yra suvokiamas kaip neteisingas ir nepagarbus elgesys su įmonės darbuotojais. Taigi norint suvokti darbuotojų inicijuojamų apgaulių ir vagysčių riziką reikia detaliau panagrinėti kiekvieną sudėtinį komponentą individualiai.

Galimybė darbuotojo inicijuojamai apgaulėi atsirasti sudaroma tuomet, kai darbuotojas yra įsitikinęs ir suvokia, kad tam tikru laiku jis gali įvykdyti numatyto masto apgaulę ar vagystę, o svarbiausia žino ir suvokia, kad yra labai didelė tikimybė, jog įvykdyta apgaulė taip ir liks nepastebėta, o jis liks nenubaustas. Esant tokiai galimybei pagrindinis klausimas yra tik kada darbuotojas imsis atitinkamų veiksmų ir išnaudos šią jam suteiktą galimybę, kuri sudaroma ir egzistuoja tuomet, kai organizacijoje nėra įdiegta ar veikia neefektyvi vidaus kontrolė.

Spaudimas yra identifikuojamas tada, kai darbuotojas jaučia finansinę ar kitokio pobūdžio spaudimą. Dažniausiai apgaulei pasiryžtančiam darbuotojui trūksta finansinių išteklių, kuriuos gali lemti ir priklausomybė nuo alkoholio, narkotikų, lošimų ir t. t. Reikia pabrėžti, kad spaudimui, rizikos aplinkos veiksmui ir jo vertinimui įtakos turi ir tai, kad nebūtinai su asmeninių finansų problemomis susiduriantis darbuotojas patiria išorinį spaudimą, tam įtakos gali turėti ir tai, kad egzistuoja nepasitenkinamas atliekamu darbu ar aukštesne valdymo struktūros grandimi, t. y. tiesioginiu viršininku, ar vyrauja baimė netekti darbo vietos.

Stimulas – darbuotojas gali jausti neįvertintas darbe arba jausti tiesioginio vadovo pažeminimus, o tai lemia darbuotojo emocinę būseną ir jos sukeltą pasekmę nusikalsti ar norą atkeršyti pabloginant situaciją tiek vadovams, tiek įmonei.

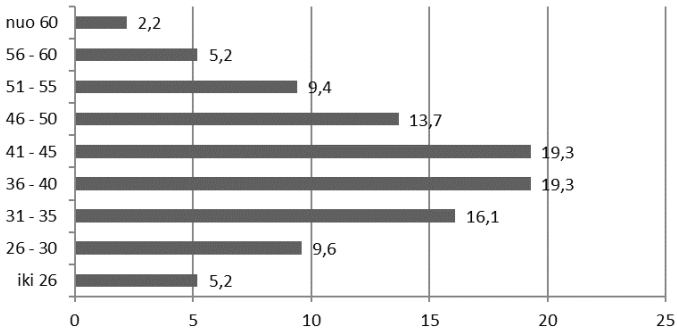
Nuostata apibūdinama kaip susidariusi situacija, kai darbuotojas, prieš atlikdamas nusikaltimą nusiteikia, kad jis elgiasi teisingai, stengdamasis darbdavį nubausti ar įrodyti situacijos neteisingumą. Darbuotojo požiūriu, apgaulė, kurią jis ketina atlikti, yra ne tik teisinga, bet ir pelnyta darbdavio atžvilgiu.

Racionalizavimas, kaip apgaulės rizikos vertinimo veiksnys, atsiranda tada, kai visi kiti nenumatyti veiksniai gali tiesiogiai daryti įtaką darbuotojui, dėl ko jis imasi apgaulės veiksmų prieš tiesioginį vadovą ar prieš įmonę.

Užsienio mokslininkai, tokie kaip J. Harrer (2008), A. K. Strasser (2010), J. A. Pfister (2009), teigia, kad jų atliktų tyrimų rezultatai rodo, jog praktikoje dažniausiai pasitaiko tokie darbuotojų nusižengimai:

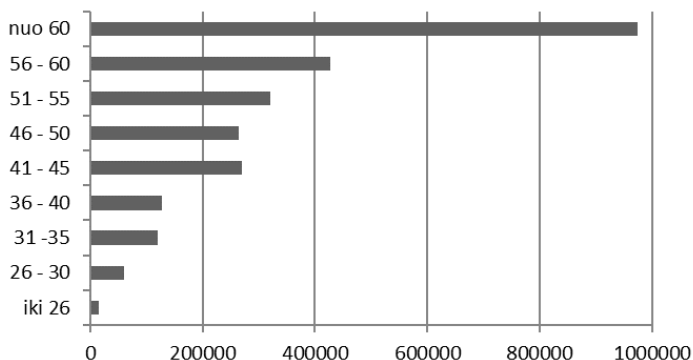
- pasisavinamos gamybai skirtos žaliavos;
- darbuotojui mokama už didesnę nei iš tikrųjų dirbtų valandų skaičių;
- kompensuojama didesnė pinigų suma, nei darbuotojas išleido įmonės reikmėms;
- pasisavinami gaminami produktai gamybos proceso metu;
- pasisavinamas brangus įmonėje esantis trumpalaikis turtas;
- daromos prastovos ar kitos ilgos darbo pertraukos be darbdavio žinios;
- į darbą atvykstama pavėluotai arba per anksti paliekama darbo vieta;
- simuliuojama liga, kai jos nėra;
- pareigos atliekamos lėčiau nei įprastai.

Šie ir panašūs nusižengimai vyrauja ne tik užsienio valstybėse, tačiau ir Lietuvoje, todėl ir vidaus kontrolės efektyvumo klausimas išlieka aktualus nepriklausomai nuo jos gyvavimo terpės. Tačiau ne mažiau svarbu yra identifikuoti ir darbuotojus, kurie inicijuoja tokio ir panašaus pobūdžio apgaules ar vagystes įmonėje. Atlikto praktinio tyrimo metu pastebėta, kad apgaules dažniausiai inicijuoja nuo 30 iki 50 metų amžiaus darbuotojai (žr. 6.13 pav.).



6.13 pav. Darbuotojų, inicijuojančių apgaules ir vagystes, amžiaus pasiskirstymas, proc.

Atliktas tyrimas parodė, kad jaunesni įmonių darbuotojai, kurių amžius yra iki 26 metų, ir vyriausieji, kurių amžius yra nuo 60 metų, įmonėje inicijuoja ir įvykdo mažiausiai apgaulių ar vagysčių. Tokius rezultatus lemia tai, kad jaunesni darbuotojai dažniausiai neužima atsakingų pareigų ir todėl neturi tam galimybės, be to, jie yra atidžiau stebimi darbdavių, stengiasi užsirekomenduoti ir kilti karjeros laiptais. Vyriausios amžiaus grupės darbuotojai jau yra pasiekę norimą karjeros lygį, be to, artėjant pensiniam amžiui jie nori išsaugoti darbo vietą, todėl apgaulių inicijuoja ir vykdo mažiau. Tačiau reikėtų įvertinti ir dar vieną labai svarbų veiksnių – inicijuojamų ir vykdomų apgaulių ir vagysčių mastą, vertinamą pinigine išraiška (žr. 6.14 pav.).



6.14 pav. Padarytos finansinės žalos pasiskirstymas pagal darbuotojų amžių, proc.

Pateiktajame paveiksle galima išvelgti, kaip kintantis darbuotojų amžius turi įtakos apgaulių ir vagysčių mastams, dydžiams ir įmonės patiriamams nuostoliams. Pažymėtina, kad egzistuoja tiesioginė priklausomybė tarp darbuotojų, vykdančių apgaulės ir vagystes, amžiaus ir apgaulės dydžio, masto, kuris yra vertinamas pinigine išraiška. Taigi, kuo mažesnis darbuotojų amžius, tuo įmonės patiriami nuostoliai yra mažesnio dydžio, tačiau šį veiksnių lemia ir tai, kad vyresni darbuotojai dažniausiai būna geriau susipažinę su darbo aplinka, geriau išmano vidaus kontrolės trūkumus, t. y. mato daugiau galimybių ir apgaulėms ar vagystėms, turi daugiau įgūdžių ir gebėjimų. Taigi, remiantis atlikto tyrimo duomenimis, galima daryti išvadą, kad nors darbuotojai, kurių amžius daugiau kaip 60 metų, apgaulių ir vagysčių inicijuoja santykinai nedaug, bet jų mastai yra didžiausi lyginant su kitų darbuotojų vykdomų apgaulių mastais.

Atlikta mokslinės literatūros analizė ir praktinė studija parodė, kad vidaus kontrolės efektyvumas ir jo palaikymas tiesiogiai veikia įmonės gaunamų pajamų ir pelno apimtį, o darbuotojų, inicijuojančių ir vykdančių apgaulės bei vagystes, rizikos vertinimas yra susijęs ne tik su numatytais veiksniais, tokiais kaip spaudimas, stimulus, nuostata, galimybė ir racionalizavimas, bet ir su darbuotojų amžiumi, nuo kurio tiesiogiai priklauso ir įmonės patiriamų nuostolių dėl darbuotojų vykdomų apgaulių ir vagysčių apimtys.

Sėkmingą bei pelningą įmonių veiklą ir raidą formuoja daugelis veiksnių, iš jų ir vidaus kontrolė. Mažos įmonės gali sėkmingai veikti ir vystytis be griežtų veiklos taisyklių, tačiau, sudėtingėjant įmonės struktūrai ir plečiantis veiklai, vidaus kontrolei teikiamas ypatingas dėmesys. Didelėse įmonėse, kurios turi daug sandorių, gamina daug diferencijuotų produktų ar teikia didelį spektrą paslaugų ir turi sudėtingą vidaus struktūrą, kontrolė būtų visai neįmanoma be griežtai nustatytų taisyklių sistemos. Kontrolės mechanizmas didelėse įmonėse užtikrina duomenų patikimumą ir turto saugumą. Nustatytos griežtos taisyklės įmonės viduje padeda išvengti problemų, kurioms kilus įmonės veikla būtų neigiamai paveikta. Vidaus kontrolė yra neatsiejama įmonės valdymo sistemos dalis, skirta įvairiai su įmonės veikla susijusiai rizikai valdyti.

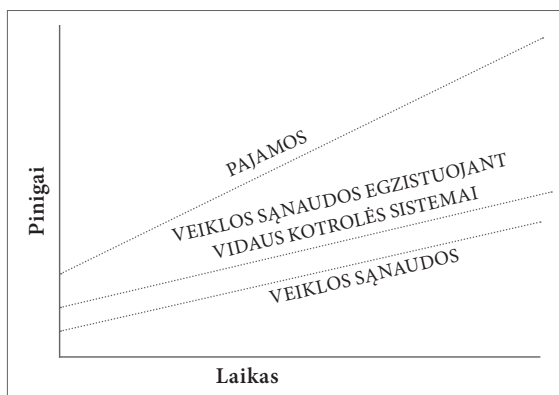
Vidaus kontrolės sistema yra svarbi kiekvienoje verslo ar net pelno nesiekiančioje organizacijoje, nes jos pagrindinė paskirtis yra sąlygų, leidžiančių apsaugoti įmonės veikloje naudojamą turtą nuo apgaulių ir vagysčių, sudarymas ir palaikymas. Kaip teigia J. Mackevičius (1994), viena iš svarbiausių vidaus kontrolės funkcijų yra užtikrinti turto saugumą ir racionalų jo panaudojimą. Taip pat vidaus kontrolė užtikrina, kad duomenys, pateikti finansinėse ataskaitose, yra teisingi, o tai savo ruožtu leidžia vadovybei priimti tinkamus ir teisingus sprendimus. Nagrinėdamas vidinę kontrolę J. Mackevičius (1994) nurodė dvi dažniausiai pasitaikančias vidinės kontrolės funkcijas ir įvardijo jas kaip pagrindines, tai:

- Apsaugoti įmonės žmogiškąjį ir fizinį aktyvų;
- Garantuoti įmonės veiklos efektyvumą.

Šios dvi nurodytosios funkcijos ir atspindi tai, kad pagrindine vidaus kontrolės sistemos užduotimi galima laikyti priemonių, skirtų darbuotojų inicijuojamų apgaulių ir vagysčių prevencijai, numatymą. Kadangi vidaus kontrolės sistema susideda ne tik iš vadovų, bet ir iš darbuotojų, natūralu, kad atsiranda ir instrukcijų, nurodančių, kaip jie turi tinkamai elgtis vienokioje ar kitokioje situacijoje, poreikis.

Vyrauja nuomonė, kad, norint teisingai suformuoti ir reglamentuoti įmonėje esančią ar planuojamą diegti vidaus kontrolę, reikia ne tik numatyti, kaip tinkamai ir kokiais kriterijais remiantis turėtų vadovautis tiek darbuotojai, tiek įmonės vadovai, bet didelį dėmesį reikėtų skirti ir vidaus kontrolės sistemos reglamentavimui, kuris turėtų būti formuojamas tik atlikus darbuotojų ir vadovų elgesio priežasčių, pasekmių ir jų

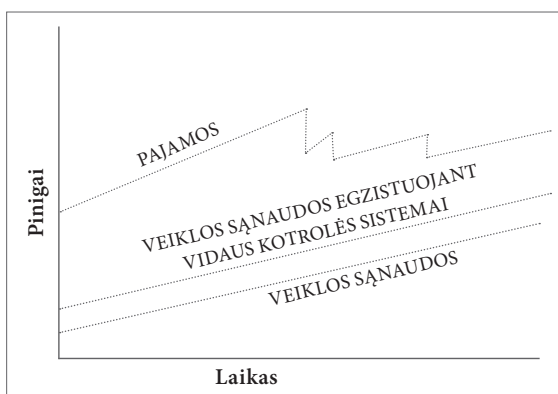
tendencijų analizę. Praktikoje pasitaiko, kad būtent taip įmonės ar kitos organizacijos vertina vidaus kontrolės svarbą ir dažniausiai pamiršamas veiklos sąnaudų, sąlygotų vidaus kontrolės sistemos, bei jų naudingumo vertinimo veiksnys. Taigi reikia pažymėti, kad įmonės vidaus kontrolės sistema, jos diegimas, palaikymas ir efektyvumo užtikrinimas lemia nuolatinį veiklos sąnaudų pokytį, kuris dažniausiai pasireiškia didėjimo tendencijomis. Būtent dėl šių priežasčių kiekviena organizacija privalo skaičiuoti savo patiriamas sąnaudas ir numatyti pastarųjų projekcijas siekdama investuoti į vidaus kontrolės sistemą tiek, kad dėl jos teikiamos naudos ir efektyvaus funkcionavimo būtų sudarytos sąlygos maksimaliai didinti veiklos pajamas ir užtikrinti jų apimtį (žr. 6.15 pav.).



6.15 pav. Efektyvios vidaus kontrolės sistemos pasekmės organizacijoje

Reikia pažymėti, kad ne visos įmonės ar organizacijos yra finansiškai pajėgios investuoti pakankamą kiekį pinigų ar kitų būtinųjų išteklių ir resursų į egzistuojančią vidaus kontrolės sistemą. Dažniausiai taip atsitinka ne todėl, kad įmonėje egzistuoja santykinai nedideli pelningumo rodikliai, o dėl to, kad nevaldoma ir neefektyvi vidaus kontrolė nulemia laukiamų rezultatų nebuvimą ar tik dalinį jų pasiekimą. Tačiau dažnai įmonės vadovybė net neįtaria, kad jų veiklos rezultatus veikia ir darbuotojų inicijuojamos apgaulės ar vagystės, todėl įmonė, siekdama išlikti vyraujant vis sudėtingesnėms konkurencingos rinkos ekonomikos sąlygoms, privalo apsaugoti nuo darbuotojų inicijuojamų apgaulių ir vagysčių ir pakankamai lėšų skirti vidaus kontrolės sistemos efekty-

vumui užtikrinti ir palaikyti. Būtent tai ir atspindi pateiktame 6.16 paveiksle, kuriame nurodyta, kad įmonė, skirdama santykinai nedidelę savo veiklos sąnaudų dalį įmonėje egzistuojančiai vidaus kontrolei ir jos efektyviam palaikymui, užtikrina ne tik nuolatinį pajamų, tačiau ir organizacijos pelningumo lygį. Tačiau esant efektyviai vidaus kontrolės sistemai įmonės veiklos pajamos didėja sparčiau nei sąnaudos, nes šiuo atveju vidaus kontrolės sistema užtikrina, kad visos darbuotojų inicijuojamos klaidos ir apgaulės yra laiku pastebimos ir ištaisomos, todėl įtakos nei pelnui, nei pajamoms neturi. Visiškai kitokia pajamų ir įmonės pelningumo rodiklių tendencija vyrauja, kai organizacijoje egzistuoja neefektyvi vidaus kontrolė, sudaranti sąlygas atsirasti ir darbuotojų inicijuojamoms klaidoms bei apgaulėms (žr. 6.16 pav.).



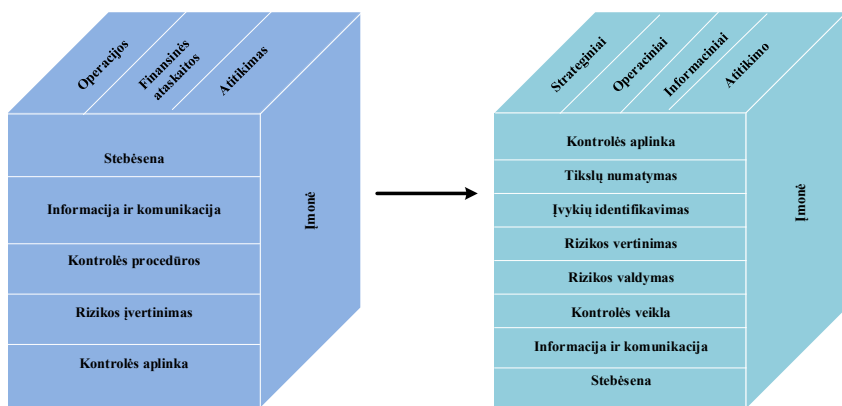
6.16 pav. Neefektyvios vidaus kontrolės sistemos pasekmės organizacijoje

6.16 paveiksle atspindi įmonės gaunamų pajamų ir grynojo pelno apimčių pokyčiai, kai įmonės vidaus kontrolės sistema veikia neefektyviai ir nesugeba apsaugoti įmonės turto nuo darbuotojų inicijuojamų klaidų ir apgaulių. Nors įmonė investuoja tiek pat finansinių resursų į vidaus kontrolės sistemą kaip ir ta įmonė, kurioje egzistuoja efektyvi vidaus kontrolės sistema, tačiau įmonės finansinis rezultatas ganėtinai skiriasi. Šioje situacijoje dėl darbuotojų inicijuojamų klaidų ir apgaulių egzistencijos mažėja įmonės gaunamos pajamos, o tai lemia ir įmonės pelno kitimą mažėjimo linkme. Taip pat pastebima, kad įvykus darbuotojo inicijuotai klaidai ar apgalei ir dėl to įmonei patyrus nuostolių,

pajamos ir pelnas kinta netolygiai, o pulsuojausiai. Būtent šis požymis rodo, kad organizacijoje egzistuoja santykinai nepakankamai efektyvi ar net neefektyvi vidaus kontrolė, ir įmonė dėl vidaus kontrolės sistemos ir jos priežiūros nulemtų veiklos sąnaudų negauna jokios naudos, o tik patiria atitinkamų dydžių nuostolius. Dažnai kartojantis panašius reiškiniams organizacija ilgai gali tapti ne tik nemoki, tačiau ir bankrutuoti. Tačiau reikia apibrėžti, kokia vidaus kontrolė yra laikoma efektyvia ir kokios priežastys lemia darbuotojų inicijuojamų klaidų ar apgaulių atsiradimą įmonėje. Tai labai svarbi sąlyga siekiant identifikuoti įmonės problemines sritis ir numatyti prevencines jų pašalinimo priemones.

6.7. Vidaus kontrolės modelių lyginamoji analizė

Egzistuojant sudėtingesnei įmonės struktūrai ar vykdomai veiklai ir jos reglamentavimui, įmonės vidaus kontrolės sistema tampa vis svarbesnė. Dažniausiai taip būna dėl to, kad įmonės darbuotojai ne visada gali tinkamai suprasti įmonės veiklos strategiją ir aukščiausiųjų vadovų reikalavimus. Tai pabrėžia ir apibūdina vienas iš labiausiai paplitusių ir tarptautinių organizacijų vertinamų požiūrių į vidaus kontrolės sistemą – visuomeninės JAV organizacijos vadinamasis COSO modelis. INTOSAI (2004) pabrėžia, kad COSO modeliu auditoriai gali naudotis kaip pakankamai efektyvia įmonės vidaus kontrolės vertinimo priemone (žr. 6.17 pav.)



6.17 pav. COSO modelis ir jo raida

Pirmajame COSO modelyje, sudarytame 1992 metais, skiriami tokie penki tarpusavyje susiję vidaus kontrolės sistemos elementai: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, kontrolės procedūros, informacija, komunikacija ir stebėseną. Šiuo atveju kontrolės aplinka apibūdinama kaip visos vidaus kontrolės sistemos pagrindas. R. Kanapickienė (2008) taip pat pažymi, kad ši aplinka veikia strategijos ir tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą. Vėliau, sukūrus įmonės veiklos strategiją, nustatčius tikslus ir suformavus efektyvią įmonės vidaus kontrolės aplinką, yra atliekamas ir rizikos vertinimas, rizika valdoma būtent per vidaus kontrolės veiklą ir jos vertinimą. Kitas vidaus kontrolės sistemos elementas – informacija ir komunikacija – lemia tai, ar įmonės vadovybei tinkamu laiku pranešama tuo metu aktuali, reikiama, patikima ir išsami informacija. Paskutinis modelio elementas – nuolatinė stebėseną ir kontrolė, prevencinių priemonių identifikavimas ir diegimas – užtikrina, kad vidaus kontrolės sistema išliks efektyvi.

Kubo formos trimatė matrica išreiškiamas įmonės norimų pasiekti tikslų ir vidaus kontrolės sistemos elementų tiesioginis ryšys, kuris, kaip teigia D. Daujotaitė (2006), padeda nustatyti, kaip skirtingos vidaus kontrolės dalys gali paveikti audito eigą. Auditorius turėtų sutelkti dėmesį į tai, kaip tam tikra kontrolės sistemos dalis atskleidžia ir leidžia ištaisyti reikšmingus ūkinių operacijų grupių, sąskaitų likučių arba finansinės atskaitomybės iškraipymus ar sudaro sąlygas iškraipymų prevencijai.

2001 m. žlugus stambiai JAV kompanijai „Enron“, COSO modelis buvo peržiūrėtas ir patobulintas (žr. 6.17 pav.). Papildomų elementų (tikslų numatymas, įvykių identifikavimas, rizikos valdymas, kontrolės veikla) išskyrimas leidžia teigti, kad pirmajame COSO modelio variante rizikos valdymas buvo atliekamas fragmentiškai, o naujajame variante pateikiama, kad kitokios tendencijos ekonomikoje priverstė įmonių vadovybes pereiti prie naujos paradigmos: integruotai bei nuolatos ir visoje organizacijoje atliekamo rizikos valdymo. Pirmajame COSO modelyje rizikos valdymas nebuvo apibrėžtas ir tai buvo įvardyta kaip vienas iš didžiausių jo trūkumų. Šis mokslinėje literatūroje dažniausiai apibūdinamas kaip įmonės direktorių valdybos, vadovybės ir kito personalo vykdomas procesas, taikomas įmonės strategijai nustatyti, ir skirtas nustatyti būtent tiems atvejams, kurie gali turėti įtakos įmonei siekiant valdyti riziką, kad būtų išlaikytas prisiimtas rizikos lygis ir suteiktas pagrįstas užtikrinimas įgyvendinti įmonės tikslus. Kaip teigia R. Kanapic-

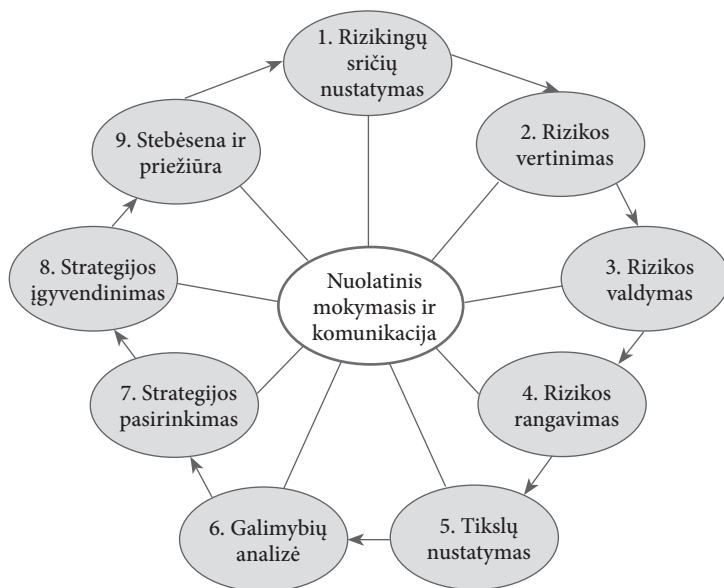
kienė (2008), toks apibrėžimas apima fundamentalias koncepcijas, todėl rizikos valdymas yra:

- nenutrūkstamas procesas, apimantis visą organizaciją;
- vykdomas visų lygių darbuotojų;
- naudojamas formuojant strategiją;
- įdiegiamas visoje organizacijoje, visais lygiais ir kiekviename padalinyje, įskaitant rizikos analizę organizacijos mastu;
- skirtas išaiškinti įvykiams, kurie gali turėti įtakos valdant organizaciją ir riziką, taip pat kontroliuojant, kad jie neviršytų priimtinos rizikos;
- teikia vadovybei ir direktorių valdybai garantiją siekiant tikslų;
- susijęs su tikslų siekimu vienoje ar keliuose giminingose kategorijose.

COSO modelio evoliucinėje raidoje pastebima, kad yra ne tik nemažai panašumų, iš kurių būtų galima paminėti tai, kad vidaus kontrolė ir rizikos valdymas yra suprantami kaip tam tikras procesas, padedantis siekti įmonės tikslų ir yra vykdomas visų įmonės organizacinės struktūros lygių vadovų, bet ir skirtumų. Atliekant COSO evoliucinę analizę, kaip teigia R. Kanapickienė (2008), pastebima, kad rizikos valdymas apima ir išplečia vidaus kontrolės sistemą ir ją transformuoja į efektyvesnę formą, labiau orientuotą į riziką. Vidaus kontrolė yra labiau orientuota į taktinių tikslų siekimą, o rizikos valdymas nukreiptas siekiant užtikrinti tikslų pasiekimą. Reikia pažymėti, kad COSO modelio evoliucijoje išskirti ir trys nauji komponentai, įvertinantys rizikos valdymo efektyvumą:

- tikslų numatymas. Tikslai privalo būti nustatyti dar prieš įmonės vadovybei pradedant identifikuoti potencialius įvykius, galinčius turėti įtakos siekiant tikslų. Rizikos valdymas užtikrina, kad įmonės vadovybė tinkamai organizuos tikslų, kurie apima įmonės misiją ir prisiimtą riziką, parinkimo ir formavimo procesą;
- įvykių identifikavimas. Turi būti nustatyti ir vidiniai bei išoriniai įvykiai, turintys įtakos įmonei siekiant užsibrėžtų tikslų, todėl šie įvykiai yra išskiriami pagal riziką ir galimybes;
- rizikos valdymas. Įmonės vadovybė pasirenka rizikos valdymo būdą: rizikos išvengimą, priėmimą, sumažinimą arba perskirstymą. Numatomos ir priemonės, išaiškinančios, kaip būtų galima sumažinti riziką iki leidžiamo priimtino lygio.

Kanados privilegijuotųjų apskaitininkų institutas (CICA) pateikia dar vieną vadinamąjį COCO vidaus kontrolės sistemos modelį, kuris yra sudarytas remiantis COSO modeliu (žr. 6.18 pav.).



6.18 pav. COCO vidaus kontrolės modelis

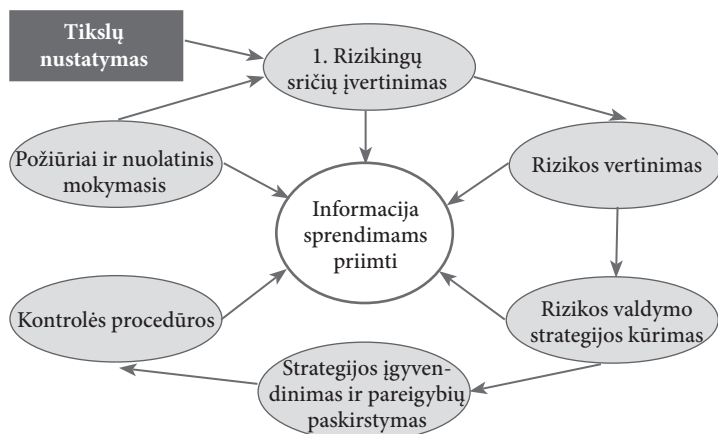
COCO modelyje vidaus kontrolė apibrėžiama kaip įmonės komponentų (įskaitant jos išteklius, sistemas, procesus, kultūrą, struktūrą ir užduotis) visuma, kuri padeda darbuotojams siekti įmonės tikslų. Modelyje pateikiami trys tikslai, įgyvendinami pasitelkiant vidaus kontrolę:

- operacijų efektyvumas ir veiksmingumas;
- vidaus ir išorės ataskaitų patikimumas;
- įstatymų, teisės aktų ir vidaus politikos laikymasis (R. Kanapickienė, 2008).

Atlikus COSO ir COCO modelių lyginamąją analizę pažymėtina, kad COSO modelis vis dėlto labiau pabrėžia vidaus kontrolės struktūrą, o COCO nurodo, kaip vidaus kontrolės modelį reikia pritaikyti ir įgyvendinti praktikoje, nes būtent pastarasis paneigia įmonės statiškumą vidaus kontrolės sistemos srityje ir skatina prisitaikyti prie aplinkos pokyčių bei juos išnaudoti.

D. J. Cooper, Y. Gendrom (2001) teigimu, COCO vidaus kontrolės modelyje pateikti svarbūs vidaus kontrolės elementai, pavyzdžiui, kriterijai, padedantys priimti sprendimus dėl vidaus kontrolės veiksmingumo. Tačiau R. Kanapickienė (2008) pažymi, kad vis dėlto COCO modelio trūkumas yra tas, kad beveik nieko nepasakyta apie vadovų ir auditorių santykius, kurie ypač sustiprintų vidaus kontrolės efektyvumą. Be to, pateikiama nuostata, kad klaidos, kylančios nustatant ir naudojant galimybes, turi būti vertinamos kaip atskira rizikos rūšis. Šio vidaus kontrolės modelio svarbiausiu ir aktualiausiu kontrolės elementu būtent ir tapo rizikos vertinimas. Prieš tai pateiktuose vidaus kontrolės modeliuose rizikos vertinimas buvo atliekamas tik fragmentiškai, o COCO dėl naujų tendencijų ekonomikoje įmonių vadovybės naudoja naują paradigmą – rizikos valdymą, atliekamą integruotai, nuolatos ir visoje organizacijoje. Modelyje pateikiama sistema yra atvira, t. y. be grįžtamojo ryšio, – reikalaujama tik įvertinti riziką, bet nėra tolesnių rizikos valdymo elementų. Tačiau pažymėtina, kad COCO modelyje yra įgimtos rizikos valdymo, kaip naujos strateginio valdymo paradigmos, užuomazgų. Lyginant COSO ir COCO modelius, reikia pažymėti, kad COSO modelis labiau pabrėžia vidaus kontrolės struktūrą, o COCO modelis nurodo, kaip vidaus kontrolės modelį reikia pritaikyti ir įgyvendinti praktiškai.

Pabrėžtina, kad nuolat besikeičiančios verslo aplinkos sąlygos, didėjantis informacijos srautas, integracija į pasaulinę rinką didina verslo įmonių riziką ir verčia ieškoti būdų, kaip riziką valdyti. Panašiai riziką išskiria ir CIMA (Privilegijuotų valdymo apskaitos specialistų institutas) bei pateikia kiek kitokį įmonės vidaus kontrolės sistemos modelį (žr. 6.19 pav.).

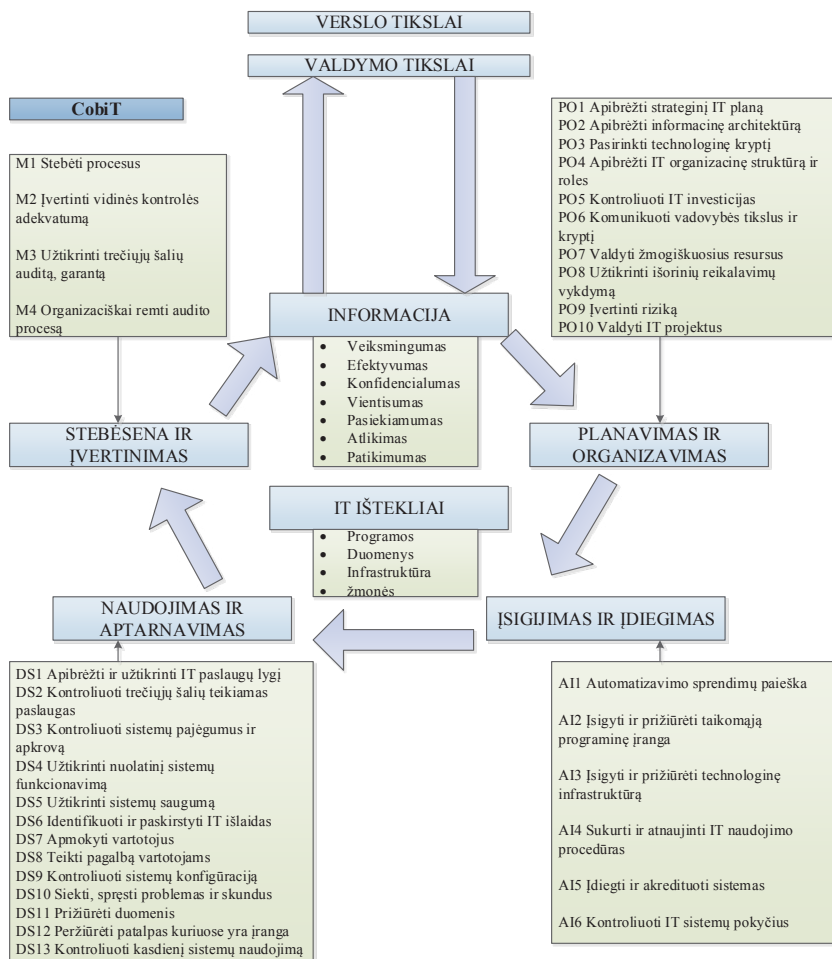


6.19 pav. CIMA vidaus kontrolės modelis

Pažymėtina, kad CIMA modelis mažai skiriasi nuo patobulintojo COSO modelio varianto, nes šiame modelyje taip pat ypatingas dėmesys yra skiriamas rizikai valdyti. Pabrėžiama, kad itin svarbu laiku nustatyti, ar įvyko kokių nors pakeitimų, galinčių turėti įtakos įmonės vidaus kontrolės sistemos kūrimui, vertinimui ir tobulinimui. Tačiau tenka pripažinti, kad šiandienos įmonė bei jos vidinė ir išorinė aplinka nuolat kinta. Nuolatinis mokymasis, kuris pabrėžiamas CIMA modelyje, keičia ir pačią įmonę, ir jos darbuotojus, todėl itin svarbu, kad kiekvienos įmonės aplinka skatintų nuolatinį mokymąsi ir su tuo susijusią pažangą.

Kitą labai plačiai mokslinėje literatūroje analizuojamą CobiT modelį pateikia Tarptautinė informacinių technologijų audito ir kontrolės asociacija (ISACA). Reikia pabrėžti, kad CobiT modelio pagrindinis tikslas – pateikti instrumentą, leidžiantį įmonės vadovybei spręsti uždavinius, siekiant sumažinti atotrūkį tarp verslo rizikos, kontrolės reikalavimų ir techninių aspektų. CobiT nėra unikalus modelis: kaip nurodo P. L. Colbert, P. Bowen (1996), M. B. Curtis, F. H. Wu, J. L. Jr. Craig (2000), „kontrolės“ koncepcija yra perimta iš COSO modelio. Tad vidaus kontrolės procesų, įskaitant normas, procedūras, veiklą ir organizacinę struktūrą, visuma, sukurta siekiant suteikti pagrįstas garantijas, kad verslo tikslai bus pasiekti ir išvengta nepageidaujamų įvykių arba jie bus aptikti ir ištaisyti (Kanapickienė, 2008). Pabrėžtina, kad CobiT modelyje vidaus kontrolės tikslai yra išplėsti, be COSO modelyje nurodytų tikslų,

čia išskiriamas ir informacijos išsamumas bei prieinamumas ir konfidencialumo tikslai (žr. 6.20 pav.).



6.20 pav. CobiT vidaus kontrolės modelis

R. Kanapickienė (2008) teigia, kad CobiT modelis sudarytas iš 34 valdymo procesų, t. y. veiksmų, kurie skirti tikslui siekti optimaliai naudojantis ištekliais ir kuriuos vykdymo metu galima koreguoti. Modelyje visi IT procesai suskirstyti į keturias sritis:

- planavimas ir organizavimas;

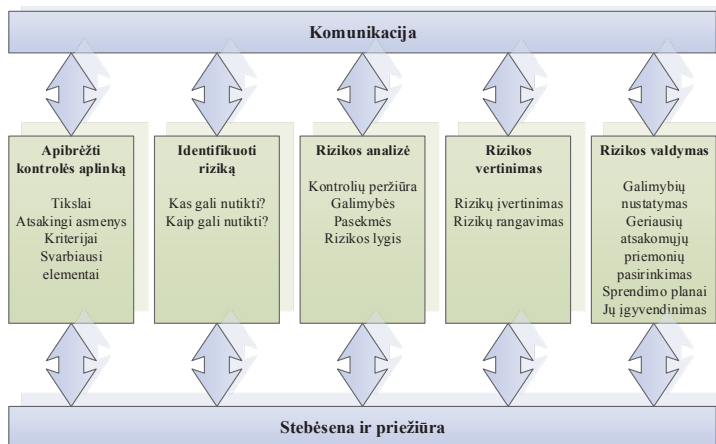
- įsigijimas ir diegimas;
- naudojimas ir aptarnavimas;
- stebėseną ir įvertinimas.

Modelyje nurodoma, kad, egzistuojant CobiT sistemai, įmonė privalo investuoti į IT išteklius, juos valdyti ir kontroliuoti naudodama tik struktūrizuotą procesų rinkinį. Būtent taip stengiamasi pateikti tik įmonei, jos vidaus kontrolei ir vertinimui reikiamą tikslą, patikimą ir laiku gaunamą informaciją. R. Kanapickienė (2009) taip pat pažymi, kad išskirtinos būtent šios su informacijos srautais susijusios specifinės CobiT modelio savybės:

- akcentuojama kokybiškos informacijos svarba: siekiant verslo tikslų nepakanka COSO modelyje nurodytų kontrolės tikslų, juos būtina išplėsti informacijos išsamumo, prieinamumo ir konfidencialumo aspektais;
- modelis pateikiamas ne kaip konkrečių procedūrų, o kaip IT procesų valdymo ir kontrolės modelis.

CobiT pateikiamas kaip IT procesų, o ne konkrečių procedūrų, valdymo ir kontrolės modelis, skirtas įmonių vadovams, kontrolės ir rizikos valdymo specialistams, auditoriams. Todėl vartotojai, naudodami CobiT modelį, gali patikimiau užtikrinti tinkamą teikiamų IT paslaugų saugumą ir kontrolę. Tai atlikti paprasčiau, nes CobiT sumažina vertinimų įvairovės problemas ir apima daugelį skirtingų standartų (ITSEC, TCSEC, ISO9000, COSO ir kt.)

COSO modeliu, kaip vienu iš labiausiai paplitusių ir tarptautinių organizacijų vertinamų požiūrių į vidaus kontrolės sistemą, rekomenduojama naudotis vertinant įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumą. Šis modelis netiesiogiai integruotas ir į atskirų šalių audito standartus, tačiau reikia pažymėti, kad jame vis dėlto nepakankamai dėmesio skiriama rizikos valdymui, o patobulintą COSO modelį, kuris papildytas itin svarbiu rizikos valdymo elementu, taikyti tampa sudėtinga dėl elementų gausos. Reikia pažymėti, kad COSO modelis vis dėlto nėra vienintelis, todėl ir bendros nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos vertinimo struktūros nėra. Pavyzdžiui, Australijoje ir Naujoje Zelandijoje, daugiau dėmesio vidaus kontrolei skiriama praktikoje. Kaip ir kitose pasaulio šalyse, taip ir Australijoje bei Naujoje Zelandijoje pabrėžiamas rizikos valdymas ir siūloma įmonės vidaus kontrolės sistemą vertinti būtent jos aspektu (žr. 6.21 pav.).



6.21 pav. ORM ir AIRMIC vidaus kontrolės modelis

Pateikto modelio autoriai nurodo, kad vidaus kontrolės sistema turi lemiamą įtaką valdant riziką, kuri tampa itin reikšminga siekiant įgyvendinti užsibrėžtus įmonės tikslus.

Apibendrinant visus mokslinėje literatūroje dažniausiai pateikiamus vidaus kontrolės sistemos modelius, galima teigti, kad įmonės vidaus kontrolės sistema yra:

- sukurta valdyti riziką, susijusią su verslo aplinka;
- nuolat kintanti ir todėl turi būti nuolat stebima ir tobulinama.

Sparčiai besikeičiančioje konkurencinėje aplinkoje įmonės kuo greičiau privalo prisiderinti prie pakitusių sąlygų. Todėl joms nepakanka esamos sukurto vidaus kontrolės sistemos, ją reikia nuolat tobulinti ir keisti. Tai įrodė ir XX a. pab. – XXI a. pradžioje vis didėjantis stambiųjų kompanijų, tokių kaip „Enron“, „WorldCom“, „Ahold“, „Parmalat“, apskaitos ir audito skandalų mastas, po kurio sparčiai gausėjo ir naujų įstatymų, standartų, kodeksų ir nuostatų kūrimas tam, kad būtų galima padėti organizacijoms įdiegti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Tačiau atlikta vidaus kontrolės modelių analizė leidžia teigti, kad vis dėlto pateikiami modeliai ne tik yra itin skirtingi, tačiau ir nenurodo konkrečios vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo sekos, o tik identifikuoja tam tikras vertinimo gaires. Būtent dėl šios priežasties tikslinga sudaryti aiškos struktūros ir loginės sekos vidaus kontrolės vertinimo modelį, kurio principinė struktūrograma pateikiama 6.22 paveiksle.



6.22 pav. Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo modelio principinė struktūrograma

Vertinant įmonės vidaus kontrolės sistemą siūloma visų pirma apibrėžti pagrindinius įmonės tikslus, tada įvardyti su jais susijusią riziką, identifikuoti dėl verslo rizikos galinčius atsirasti reikšmingus finansinių ataskaitų iškraipymus, nustatyti įmonės vadovybės veiksmus, siekiant valdyti susijusią verslo riziką, išskirti reikšmingus verslo procesus pagal veiklos sritis ir atlikti pasirinktų verslo procesų kontrolės testus, kad būtų galima suprasti atliekamų kontrolės veiksmus ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Remiantis atlikta mokslinės literatūros analize galima teigti, kad dėl vidaus kontrolės sistemos struktūros bendros nuomonės nėra. Kaip teigia R. Kanapickienė (2008), kai kurie autoriai analizuoja vidaus kontrolės sistemą kaip struktūrą, sudarytą net iš keliolikos elementų, tačiau tokius išplėstus modelius praktikoje taikyti sudėtinga. Todėl natūraliai atsiranda vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo modelio poreikis, kuris sietinas ir su pastaruoju metu itin akcentuojamu rizikos valdymu bei vidaus kontrolės sistemos stebėseną, priežiūrą, nuolatinį mokymusi, todėl įmonės vadovybė turėtų nuolat siekti, kad jos sukurta ir įdiegta įmonės vidaus kontrolės sistema išliktų kuo ilgiau efektyvi.

Klausimai diskusijai:

1. Apibūdinkite vidaus kontrolę. Kodėl ir kuo skiriasi jos apibrėžimai?
2. Nurodykite, koks yra valdymo kontrolės ir vidaus kontrolės ryšys.
3. Kokie egzistuoja vidaus kontrolės sistemos elementai? Apibūdinkite juos.
4. Išskirkite pagrindines vidaus kontrolės funkcijas ir pateikite jas apibūdinančių praktinių pavyzdžių.
5. Pateikite apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimą iliustruojantį pavyzdį.
6. Kas yra (ne)efektyvi vidaus kontrolė?
7. Kaip nustatyti, kokia vidaus kontrolės sistema organizacijoje egzistuoja – efektyvi ar neefektyvi?
8. Pateikite pavyzdį, atspindintį apgaulių rizikos svarstyklių esmę.
9. Ką parodo COSO modelio evoliucija?
10. Nurodykite vidaus kontrolės modelių privalumus ir trūkumus.

7. AUDITO DUOMENŲ ATRANKA IR JOS TAIKYMAS

7.1. Audito atrankos reikšmė ir svarba

Audito praktika rodo, kad auditorius yra nepajėgus fiziškai patikrinti visų audituojamų dokumentų ir ūkinių operacijų. Kaip teigia J. B. Kim, D. A. Simunic, M. T. Stein, C. H. Yi (2011), to priežastis yra ne tik didelė dokumentų apyvarta, bet ir ūkinių operacijų skaičius, todėl kiekvienas auditorius, planuodamas audito procedūras, pats nusprendžia, kokius būdus audito objektų atrinkimo testams taikys:

- ar parinks visų objektų 100 % tyrimą,
- ar parinks tik specifinius objektus,
- ar darys atranką.

Pažymėtina, kad audito atranka yra vienas iš audito atlikimo būdų, kuris negali būti taikomas tik tuomet, kai yra atliekami svarių visumos elementų testai, pavyzdžiui, visų finansinės atskaitomybės elementų, viršijančių reikšmingumo lygį, arba tų, kuriems auditorius nustatė didelę klaidų tikimybę. Audito teorijoje, kaip teigia J. Mackevičius (2001), audito atranka apibūdinama kaip audito testų taikymas mažiau kaip 100 proc. tiriamai visumai, siekiant įvertinti ir padaryti išvadas apie jos tikrumą. Tačiau 530-ajame TSA „Audito atranka“ pateiktas tikslesnis atrankos apibrėžimas: audito atranka – tai audito procedūrų taikymas mažiau kaip 100 procentų auditui svarbios visumos vienetų, kai visi atrankos vienetai turi galimybę būti atrinkti, taip sudarant auditoriui tinkamą pagrindą padaryti išvadas apie visą visumą. Atranka nėra laikomas procesas, kai audituojama generalinė visuma arba jei norima susidaryti tik bendrą vaizdą. Taip pat remiantis 530-uoju TAS atranka nelaikomi audito testai, taikomi visumos elementams, turintiems konkretų požymį, ir tam tikros visumos dalies audito atranka, nes tie elementai nebuvo parinkti kaip reprezentatyvus pavyzdys. Nepaisant to, kad šie elementai gali turėti tam tikrą visumai būdingų bruožų, tačiau ne visada gali teisingai pateikti išvadą apie visumą. Kaip teigia A. A. Arens, J. K. Loebbecke (1981), prie

atrankos jokia būdu negalima priskirti tokių testų ir procedūrų, kaip žodinė darbuotojų apklausa, vidaus kontrolės testavimas anketomis, apskaitos peržiūrėjimas ieškant neįprastų įrašų, personalo ir procedūrų stebėjimas ir panašiai.

Reikia pabrėžti, kad praktikoje auditorius paprastai testuoja tik dalį visumos ir gautų rezultatų negali panaudoti išvadoms apie kitą visumos dalį pateikti. Audito praktika rodo, kad auditoriai 100 % tyrimą dažniausiai atlieka tuomet, kai tiriamoje visumoje egzistuoja santykinai mažas didelės vertės objektų skaičius arba kai įgimta ir kontrolės rizikos yra itin aukštos. Kadangi dėl atliekamam auditui reikiamų išlaidų optimizavimo tikslo auditas labai retais atvejais apima 100 proc. visumą, tačiau, kaip teigia R. J. Elder, M. S. Beasley, A. A. Arens (2011), praktikoje pasitaiko atvejų, kai daromas 100 % visumos tyrimas dėl nedidelių šio tyrimo išlaidų.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad, kaip teigia D. M. Guy, D. R. Carmichael, R. Whittington (1998), audito atrankos visumos elementas nebūtinai reiškia piniginių vienetą, tai gali būti ir tam tikras fizinis vienetas. Pavyzdžiui, atrankos vienetu gali būti laikomas individualus skolos balansas, kuris bus prilyginamas piniginiam vienetui, kita vertus, audito atrankos vienetu gali būti ir sąskaita faktūra arba tam tikras apskaitos įrašas, kurie yra traktuotini jau kaip fiziniai audito atrankos elementai. Tačiau, nepaisant to, koks vienetas yra pasirinktas audito atrankos objektu, reikia pažymėti, kad atliekant atranką būtina siekti, kad atrinktoji dalis kuo objektyviau atspindėtų visumą netikrinant absoliučiai visų visumos elementų. Tačiau, taikydamas atranką, atliekantis auditą auditorius susiduria su tam tikromis jos taikymo problemomis:

- auditorius patikrina tik dalį visumos, tačiau nuomonę turi išreikšti apie visą visumą;
- patikrinta visumos dalis negali visiškai užtikrinti visumos rezultato patikimumo, taigi išlieka tam tikra rizika.

Todėl, atsižvelgiant į įvardytas atrankos taikymo problemas, atlikdamas atranką auditorius privalo stengtis, kad atrinktoji audituojamos visumos dalis kuo objektyviau atspindėtų bendrą visumą. Praktikoje auditoriai dažniausiai pažymi, kad atranka turi būti pasirinkta tokio dydžio, kad atliktą įmonės auditą būtų galima laikyti efektyviu, ir visuotinai sutariama, kad audito efektyvumas remiasi tikslu gauti bent jau minimalų audito įrodymų skaičių, kurie leistų auditoriui susidaryti tam tikrą

nuomonę apie įmonės sudarytas ir pateiktas finansines ataskaitas. Taigi audito atranka ir jos praktinė panauda įgalina:

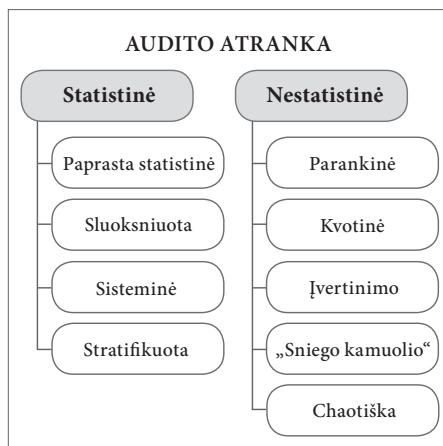
- sukurti sistemą, pagal kurią gaunama pakankamai audito įrodymų;
- plėtoti nuoseklų požiūrį į atliekamą auditą visose įmonės veiklos srityse;
- sumažinti audito riziką iki auditoriui priimtino lygio;
- nustatyti, kaip ir kokiais būdais bus pasiekti audito tikslai;
- atlikti operatyvesnę, nei įprasta, darbo dokumentų peržiūrą.

Svarbus veiksnys, turintis įtakos auditoriaus apsisprendimui taikyti atranką, yra informacijos reikšmingumas. Jeigu atliekamos ūkinės operacijos yra nereikšmingos ir jose galima klaida neturės įtakos įmonės finansiniams rezultatams bei informacijos vartotojų sprendimams, tai auditorius gali pasirinkti vieną ar kitą atrankos būdą. Tačiau auditorius, svarstydamas daryti atranką ar pasirinkti kitus audito įrodymų gavimo būdus, turi atsižvelgti ir į laiko bei pinigų sąnaudas.

Galima teigti, kad audito atranka sudaro galimybę auditoriui gauti audito įrodymus apie visumą, iš kurios atlikta atranka. Todėl auditorius nuolat susiduria su atrankos rizika, kuri atsiranda dėl to, kad auditoriaus išvada pateikta remiantis atrankos duomenimis. Taigi ji gali skirtis nuo išvados, jeigu tos pačios audito procedūros būtų taikytos visumai. Reikia pažymėti, kad atrankos rizika būna dviejų tipų:

- rizika, jei auditorius pateiks išvadą, kad:
 - kontrolės rizika yra mažesnė, negu iš tikrųjų yra;
 - nėra reikšmingos klaidos, nors iš tikrųjų ji egzistuoja.
- rizika, jei auditorius pateiks išvadą, kad:
 - kontrolės rizika yra didesnė negu iš tikrųjų yra;
 - yra reikšminga klaida, nors iš tikrųjų jos nėra.

Siekiant tinkamai įvertinti riziką, reikia pabrėžti, kad auditorius praktikoje susiduria su tam tikra dilema – reikia rinktis tarp statistinio ir nestatistinio atrankos būdo (žr. 7.1 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių.

7.1 pav. Atrankos būdų ir tipų klasifikacija

Kaip teigia J. Mackevičius, R. Valkauskas (2007), taikant statistinę atrankos būdą atrankos riziką galima išmatuoti ir kontroliuoti, net kai atranka yra gana didelės apimties. Tačiau taikant nestatistinę atrankos būdą, galima ją tik įvertinti, bet nematuoti, nes tai reikalauja didelės patirties ir profesionalumo. Mokslinėje literatūroje labai dažnai atkreipiamas dėmesys į atrankos rūšies pasirinkimo svarbą. Taigi atranka gali būti savita, pasižyminti mažesniu ar didesniu subjektyvumo laipsniu, o, remiantis tyrimo objektų požįūriu, gali būti kartotinė ir nekartotinė, kai atrankai paimti visumos vienetai toliau formuojant atranką nenaudojami. Kartotinės atrankos atveju tikimybė, kad objektas pakliūs į atranką, lygi $1/N$, o nekartotinės atrankos atveju tikimybė kinta nuo $1/N$ pirmam vienetui ir iki $1/(N - n + 1)$ paskutiniam vienetui. Tai patvirtina situacijos komplikuo tumą ir iškelia optimalaus sprendimo parinkimo problemą (Mackevičius, 2009).

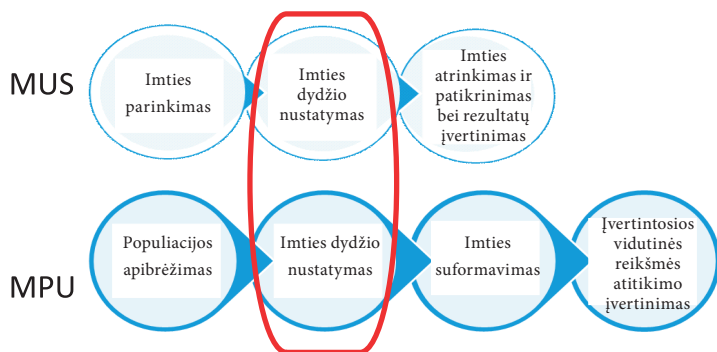
7.1.1. Statistinė audito atranka

Kaip teigia T. Danescu, A. O. Chis (2012), didėjant verslo apimtims, kurios veikia ir turi tiesioginį poveikį verslo subjekto dokumentų apyvartos ir ūkinių operacijų skaičiui, probleminis tampa klausimas, kokia vis dėlto konkreti dalis dokumentų, ūkinių operacijų ir kitų audituojamų objektų turi būti atrinkta ir patikrinta, kad auditorius, atlikęs verslo

subjekto auditą, galėtų pateikti objektyvią išvadą ir kartu apsidrausti nuo rizikos dėl neteisingų išvadų ar sumažintų ją iki priimtino žemo lygio. Šiai problemai spręsti pasitelkiamas vienas iš audito praktikoje taikomų metodų – statistinis arba nestatistinis. Reikia pažymėti, kad statistinėje atrankoje egzistuoja du skaičiavimo būdai, o nestatistinėje atrankoje galima įžvelgti net penkis metodus. Gana platus audito atrankos būdų ir tų metodų, kurie iš pirmo žvilgsnio turėtų išspręsti minėtą problemą, spektras, kaip teigia K. W. Stringer (1979), atvirkščiai, ją tik padidina dėl jų panaudos neapibrėžtumo. Būtent todėl labai svarbu yra numatyti sąlygas, darančias reikšmingą įtaką pasirenkant vieną ar kitą atrankos metodą. Kurį iš metodų taikyti, yra iš esmės savarankiškas auditoriaus ar audito grupės profesinis sprendimas.

Audito teorijoje audito atranka apibūdinama kaip audito testų taikymas mažiau kaip šimtui procentų tiriamos visumos, siekiant įvertinti ir pateikti išvadas apie jos tikrumą (Mackevičius, 2001). Tačiau 530-ajame TSA „Audito atranka“ pateiktas tikslesnis atrankos apibrėžimas, nurodantis, kad auditas – tai audito procedūrų taikymas mažiau kaip šimtui procentų auditui svarbios visumos vienetų, kai visi atrankos vienetai turi galimybę būti atrinkti, taip sudarant auditoriui tinkamą pagrindą padaryti išvadas apie visą visumą. Taigi galima teigti, kad pati audito atrankos samprata nurodo gaires, kai galima išskirti dvi jos taikymo sąlygas: audituojamo objekto sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų pobūdis ir materialumas nereikalauja šimtaprocentinio audito, be to, jis užima daug laiko ir brangiai kainuoja.

Reikia pažymėti, kad statistinis atrankos metodas – tai duomenų atrinkimas ir įvertinimas siekiant pateikti išvadą apie visumą, remiantis tikimybių teorijos dėsniais. Taikant šį metodą svarbiausia išskirti požymius, kurie reprezentuotų aibę. Todėl, kaip teigia Z. Mohamed Sidek, J. M. Foo (1996), egzistuoja tam tikros būtinosios sąlygos, kurios nurodo, ar atranka iš tikrųjų yra statistinė. Pirmiausia duomenys turi būti atrinkti atsitiktiniu metodu ir skirti rezultatams įvertinti, o duomenims išmatuoti gali būti taikomi įvairūs statistiniai metodai. Plačiausiai finansinio audito praktikoje taikomi du statistinės atrankos metodai – tai piniginio vieneto atrankos (MUS) ir kintamųjų atrankos (MPU). Nepaisant to, kad metodai yra skirtingi, jų procesai turi bendrų sąlyčio taškų (žr. 7.2 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis M. Durney, R. Elder, S. M. Glover (2013), D. Dickens, Y. Fallatah, J. Higgs (2013)

7.2 pav. MUS ir MPU metodų proceso grafinė anotacija

Atlikta MUS ir MPU metodų panaudos praktikoje proceso analizė parodė, kad nepaisant jų skirtumų, proceso dedamoji – imties dydžio nustatymas – yra būdinga ir vienam, ir kitam audito atrankos metodui. Tačiau pastebima, kad MPU metodo procesas yra daug sudėtingesnis.

Dažniausiai praktikoje taikomas MUS audito atrankos metodas yra visiškai statistinis atrankos metodas, kuris, kaip teigia 530-asis tarptautinis audito standartas, yra tokia lyginamojo svorio atrinkimo rūšis, kai imties dydžio, atrinkimo ir įvertinimo rezultatas yra piniginių vertės rezultatas. Šio metodo esmė ir privalumas yra tai, kad iš santykinai didelės duomenų visumos yra atrinkami didesnės vertės vienetai, todėl, prieš pasirinkdamas šį metodą, auditorius privalo įvertinti klaidų buvimo tikimybę, kuri, kaip teigia B. Giezek (2011), taikant MUS metodą, privalo būti santykinai nedidelė. Tačiau reikia pažymėti, kad pagrindinis MUS metodo trūkumas yra tas, kad jis yra netinkamas taikyti, kai generalinėje aibėje yra nulinių arba neigiamų verčių. Dėl identifikuotų MUS metodo taikymo galimybių ir apribojimų, apskaičiuojant testuojamą atrankos imtį, būtina įvertinti šiuos rodiklius:

- priimtina riziką dėl toleruotinos klaidos, kuri yra priešinga patikimumui;
- toleruotinos klaidos dydį, kuris atitinka nusistatytą reikšmingumo dydį;
- tikėtinos klaidos dydį, kuris apskaičiuojamas toleruotinos klaidos dydį dauginant iš didinimo faktoriaus, esant tam tikram patikimumo lygiui.

Taigi tuo remiantis, kaip teigia K. S. Pickett (2011), imties dydis taikant MUS metodą gali būti apskaičiuojamas šia formule:

$$n = \frac{P \times RF}{TE - (EE \times EF)}, \quad (7.1)$$

kur: P – populiacijos dydis;

RF – pasitikėjimo faktorius;

TE – toleruotinos klaidos dydis;

EE – tikėtinios klaidos dydis;

EF – išplėtimo faktorius;

(EE x EF) – tikėtinas klaidos efektas (F. A. Gul, 2007).

Reikia pabrėžti, kad pasitikėjimo faktorius – tai klaidingo pripažinimo faktorius (β rizika). Praktikoje taikomos lentelės, kurios pateikia pasitikėjimo faktoriaus reikšmes esant skirtingoms klaidingo pripažinimo rizikos lygiui. Laikydamasis prielaidos, kad likęs atrankos intervalas gali būti iškraipytas daugiau, mažiau ar taip pat, kaip ir auditoriaus testuotas imties vienetas, auditorius įvertina numatytos klaidos pasikeitimą, kuris yra vadinamas atrankos rizikos padidėjimu.

Remiantis atlikta MUS metodo apskaičiavimo analize reikia pažymėti, kad taikant jį praktikoje pasitaiko atvejų, kad tas pats imties vienetas auditui atrankamas kelis kartus. Tokia situacija susidaro tuomet, kai atskiri loginiai vienetai (pvz., vieno pirkėjo skolos likutis) yra didesnis negu atrankos intervalas. Tokiu atveju auditorius vertina tą patį loginį vienetą kaip du atrinktus vienetus ir toliau tęsia atranką. Tų pačių vienetų pakartotinis atrinkimas nulemia, kad bendras auditui atrinktų individualių loginių vienetų skaičius tampa mažesnis negu apskaičiuota minimalioji audito atrankos imtis. Dėl šios priežasties auditorius privalo įvertinti rastus iškraipymus, siekdamas apsisaugoti nuo neteisingo rizikos priėmimo. Toks, kaip teigia T. J. Louwers, R. J. Ramsay, D. H. Sinason, J. R. Strawser, J. C. Thobodeau (2011), procesas reikalauja apskaičiuoti bendrą visų iškraipymų sumą, kuri susideda iš trijų elementų: numatytos klaidos, atrankos rizikos padidėjimo ir pagrindinio atrankos rizikos pasikeitimo. Taigi, projektuodamas klaidą, auditorius daro prielaidą, kad visas audito atrankos intervalas turi tokį patį paklaidos dydį, kaip ir auditoriaus testuoti vienetai. Darydamas prielaidą, kad likęs atrankos intervalas gali būti iškraipytas daugiau, mažiau ar taip pat, kaip ir auditoriaus testuotas imties vienetas, auditorius įvertina numatytos klaidos pasikeitimą, panaudodamas pasitikėjimo faktorius. Šis pasikeitimas, kaip teigia

D. L. Gilbertson, T. L. Herron (2011), yra vadinamas atrankos rizikos padidėjimu, akcentuojančiu atrankos intervalus, kuriuose auditorius nustatė nukrypimų. Kaip teigia A. Rotenstein, S. Epstein, Y. Wilamowsky (2011), privalo būti įvertinta ir tai, kad egzistuoja rizika, jog ir kituose intervaluose gali būti nukrypimų. Siekdamas reaguoti į tokią riziką, auditorius nustato pagrindinį atrankos rizikos pasikeitimą, kuris apskaičiuojamas kaip atrankos intervalo ir pasitikėjimo faktoriaus sandauga.

Reikia pabrėžti, kad šis rodiklis naudojamas kaip statistinė priemonė, siekiant įvertinti galimą klaidą intervaluose, kuriuose auditorius nenustatė nukrypimų. Taip pat svarbu pabrėžti, kad atrankos rizikos pasikeitimas įvertinamas net ir tuo atveju, jeigu auditorius ir nerado jokių klaidų visumos testavimo metu. Todėl susumavus visus audito rizikos vertinimo komponentus, kaip teigia L. Rittenberg, K. Johnstone, A. Gramling (2011), gaunama didžiausios klaidos riba, kuri dažniausiai, kaip rodo praktika, nesutampa su nustatyto toleruotinos klaidos dydžiu. Reikia pažymėti, kad, kaip teigia J. S. Hammersley, K. M. Johnstone, K. Kadous (2011), jeigu didžiausios klaidos riba viršijo toleruotiną klaidą, tai auditorius turi traktuoti, jog sąskaitos likutis yra neteisingai užregistruotas ir atvirkščiai. Reikia pažymėti, kad atlikta mokslinės literatūros analizė įgalino identifikuoti statistinio audito atrankos MUS metodo privalumus ir trūkumus (žr. 7.1 lentelę).

7.1 lentelė. MUS audito metodo privalumai ir trūkumai

Privalumai	Trūkumai
Rezultatas – mažesnė imtis (operacijų skaičiaus arba testuoti atrinktų komponentų skaičiaus atžvilgiu).	Numato konservatyvų iškraipymų vertinimą.
Apima sandorius ar jų dalis, atspindinčias apskritai didesnes vertes pinigine išraiška.	Neefektyvus metodas nepakankamo įvertinimo rizikos ir praleidimo rizikos atžvilgiu.
Efektyvus klaidų atžvilgiu.	Jei pagal pirminę išvadą sąskaitos likutis būtų pripažintas kaip reikšmingai iškraipytas, taikant MUS metodą, sudėtinga išplėsti imties dydį.
Paprastesnis naudoti nei klasikiniai kintamųjų atrankos metodai.	Reikalauja ypatingo dėmesio, kai sąskaitų likučiuose yra nulinių arba neigiamų balansinių verčių.

Šaltinis: sudaryta autorių

Pažymėtina, kad nepaisant identifikuotų MUS metodo trūkumų, egzistuoja nemažai ir privalumų, dėl kurių šis metodas yra vertinamas ir labai dažnai naudojamas praktikoje. Galima teigti, kad jis yra ganėtinai paprastas naudoti, efektyvus klaidų atžvilgiu, apima didesnės vertės elementus, tačiau numato konservatyvų iškraipymų vertinimą ir reikalauja ypatingo dėmesio, kai sąskaitų likučiuose yra nulinių arba neigiamų balansinių verčių.

Atlikta analizė įgalino teigti, kad MUS metodas yra taikomas siekiant aptikti pervertinimo atvejus, tačiau reikia pažymėti, kad realybėje pasi- taiko daug atvejų, kai kartu su pervertinimo atvejais nustatomos ir nepakankamo įvertinimo klaidos. Siekiant įtraukti tokias klaidas į bendrų klaidų įvertinimą taikomas klaidos projektavimo metodas, kuriuo nustatoma nepakankamo įvertinimo klaida.

Reikia pažymėti, kad tuo atveju kai auditorius turi įvertinti balansinius straipsnius, turinčius neigiamų arba nulinių reikšmių, naudingi kintamųjų atrankos metodai, kuriems priskiriamas ir vienetų vidurkio metodas. Vienas iš tokių yra kintamųjų atrankos (MPU), t. y. audito atrankos metodas, leidžiantis įvertinti sritis, kuriose, tikėtina, egzistuoja santykinai nemažos apimties klaidų ir nuokrypių tikimybė. Taigi imties dydis yra apskaičiuojamas pagal formulę:

$$n = \left[\frac{N (Z_{\alpha} + Z_{\beta}) SD^*}{M} \right]^2, \quad (7.2)$$

kur:

SD – apskaičiuotas standartinis populiacijos klaidos nuokrypis (SD* – pirminio imties vieneto),

N – populiacijos elementų skaičius,

M – maksimali priimtinos klaidos reikšmingumo riba (F. A. Gul, 2007).

Iš formulės matyti, kad, taikant vienetų vidurkio metodą testuojamai atrankos imčiai apskaičiuoti, būtina įvertinti ne tik standartinį nuokrypį, bet ir patikimumo lygį bei pageidaujamą tikslumą. Reikia pabrėžti, kad Z_{α} ir Z_{β} reikšmės nustatomos pasitelkiant visuotinai audito praktikoje naudojamas koeficientų lenteles. MPU metodu gautų rezultatų vertinimo etapas reikalauja auditorių nustatyti audituoto balansinės sąskaitos likučio bendrą vertinimą (remiantis vidutine audituojamo vieneto verte) ir sudaryti pavyzdžio įvertinimo intervalą, kuris kontroliuotų klaidingo pripažinimo ir klaidingo atmetimo rizikos buvimą. Šis intervalas moksli-

nėje literatūroje, kaip teigia Rittenberg, *et al.* (2011), vadinamas tikslumo intervalu ir apskaičiuojamas taip:

$$A = N \times R(IA) \times (SD/\sqrt{n}), \quad (7.3)$$

kur:

n – imties dydis,

N – populiacijos dydis (visumos vienetų skaičius),

$R(IA)$ – patikimumo faktorius, esant neteisingo pripažinimo rizikai,

SD – standartinis nuokrypis (T. J. Louwers, R. J. Ramsay, D. H. Sina-son, J. R. Strawser, J. C. Thobodeau, 2011).

Remiantis tikslumo intervalo skaičiavimu galima teigti, kad auditorius, naudojantis tikslumo intervalą audito atrankos procese, privalo:

- priimti sąskaitos likučio balansinę vertę kaip teisingai apskai-tytą, jeigu skirtumas tarp apskaitytos balansinės vertės ir toli-miausios tikslumo intervalo ribos yra mažesnis negu toleruo-tinos klaidos dydis;
- atmesti sąskaitos likučio balansinę vertę kaip neteisingai aps-kaitytą, jeigu skirtumas tarp apskaitytos balansinės vertės ir tolimiausios tikslumo intervalo ribos yra didesnis negu toleruo-tinos klaidos dydis.

Atlikta išsami MUS ir MPU audito statistinės atrankos metodų ana-lizė leidžia identifikuoti sąlygas, turinčias reikšmingą įtaką pasirenkant vieną ar kitą statistinio audito atrankos metodą. Prie jų galima priskirti tikėtino klaidų lygio nustatymą, balansinių reikšmių ir jų dydžio identi-fikavimą, standartinio nuokrypio panaudą ir rizikos lygio pasirinkimą (žr. 7.3 pav.).

MUS taikoma kai:
☐

- ☐ Tikėtinas žemas klaidų lygis
- ☐ Tik teigiamos balansinės reikšmės
- ☐ Populiacijai būdingas aukštesnio lygio kintamumas ir egzistuoja elementų, turinčių žymiai didesnę piniginę vertę
- ☐ Standartinį nuokrypį sudėtinga arba neįmanoma įvertinti
- ☐ Didesnė klaidingo pripažinimo rizika

MPU taikoma kai:
☐

- ☐ Tikėtinas didelis klaidų lygis
- ☐ Teigiamos, nulinės ir neigiamos balansinės vertės
- ☐ Populiacija gana homogeniška (pinigine verte) ir nėra santykinai didelių savo verte populiacijos elementų
- ☐ Standartinis nuokrypis gali būti įvertintas
- ☐ Didesnė tiek klaidingo pripažinimo, tiek ir nepakankamo įvertinimo rizika

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis M. Vanagas (2011), T. J. Louwers, R. J. Ramsay, D. Sinason, J. R. Strawser, J. C. Thobodeau (2011).

7.3 pav. Sąlygos, lemiančios MUS ir MPU metodų pasirinkimą

Reikia pabrėžti, kad pateikiamos audito statistinių atrankos MUS ir MPU metodų pasirinkimui turinčios įtakos sąlygos tiesiogiai lemia piniginio vieneto ir kintamųjų atrankos metodų taikymą. Jeigu audituojamame subjekte yra santykinai didelis klaidų lygis, teigiamos, nulinės ir neigiamos balansinės vertės, populiacija pasižymi homogeniškumu, objektyviai gali būti įvertintas ir apskaičiuotas standartinis nuokrypis, tuomet auditoriui rekomenduotina rinktis būtent MPU statistinį atrankos metodą.

7.1.2. Nestatistinė audito atranka

Kaip pažymi J. Mackevičius (2009), nestatistinis atrankos būdas – tai atranka, kurios metu auditoriai rezultatams pareikšti nenaudoja statistinių skaičiavimų. Išskirtinis šio būdo bruožas – subjektyvumas, nes atrenkami tokie vienetai, kurie, auditoriaus nuomone, geriausiai atstovauja visai tiriamai visumai. Taip formuojamoms imtims nėra gautų rezultatų patikimumo mato. Atranka priklauso nuo auditoriaus profesinio pasirengimo, nes jis remiasi profesinėmis žiniomis ir patirtimi. Reikia pabrėžti, kad egzistuoja keli atsitiktinės atrankos metodai:

- **Paranki.** Grindžiama lengviausiai prieinamų tiriamosios visumos elementų atrinkimu, kartu darant prielaidą, kad nėra

priežasties, dėl kurios kita tiriamos visumos dalis būtų kitokia, negu atrinkta testuoti. Šitaip suformuotos imties trūkumas – menkas jos reprezentavimas. Atrankos rezultatai negali būti pritaikyti visumai.

- *Kvotinė* atranka yra tokia, kurią atliekant visumos elementų pogrupiams yra nustatomos jų atstovavimo kvotos. Tikslas – sudaryti imtį, kuri būtų reprezentatyvi ir atitiktų audituojamos visumos struktūrą. Šis metodas naudingas, kai nereikia didelio tikslumo ir norima susidaryti bendrą vaizdą.
- *Įvertinimo* atrankos atlikimo metu auditorius atranka tuos visumos vienetų, kurie, jo nuomone, geriausiai reprezentuoja tiriamą visumą. Įvertinimo atranka pasiteisina, kai: a) imties apimtis nedidelė (iki 10 vnt.), b) tiriama visuma imtį formuojančiam asmeniui gerai žinoma. Tačiau pagrindinis trūkumas yra tas, kad atrankos rezultatų negalima pritaikyti visai visumai.
- „*Sniego gniūžtės*“ atrankos metodo esmė – kad jos metu, atsižvelgiant į informaciją, gautą tiriant ankstesnius pavyzdžius, didinamas pavyzdžių skaičius. Atsitiktinai pasirinkus testuoti tam tikrą ūkinę operaciją, kiti elementai imčiai suformuoti atrenkami tokie, kurie vienaip ar kitaip susiję su atrinktais pavyzdžiais. Šio metodo pranašumas – nereikia didelių paruošiamųjų darbų ir yra palyginti nebrangus. Tačiau didelė paklaidos tikimybė, ypač jei nauji pavyzdžiai parenkami tie, kurie susiję su tyrimo metu nustatytomis klaidomis ir pažeidimais. Jei visumoje yra sisteminių klaidų, didelė tikimybė, kad šiuo metodu bus atrinkta didžioji dalis operacijų, kuriose yra sisteminė klaida (V. Lakis, 2007).

Dažnai auditorių keliamas klausimas, kurį atrankos būdą ir kokiais atvejais tikslinga naudoti, lieka neatsakytas, kadangi audito literatūroje nėra pateikiama konkretesnių nurodymų, kurį atrankos būdą pasirinkti, kokios aplinkybės lemia jo pasirinkimą. Kaip teigia J. Mackevičius, R. Valkauskas (2009), dažniausiai pasitenkinama tvirtinimu, kad statistinis atrankos būdas garantuoja tikslų kiekybinį imties rezultato ir imties rizikos įvertinimą, bet yra brangesnis, o nestatistinis – pigesnis ir juo negalima kokybiškai įvertinti imties rizikos (žr. 7.2 lentelę).

7.2 lentelė. Statistinės ir nestatistinės atrankos būdų privalumai ir trūkumai

Atrankos būdas	Pranašumai	Trūkumai
Statistinė atranka	<ul style="list-style-type: none"> • Remiantis tikimybinėmis charakteristikomis galima pagrįsti gaunamų statistinės atrankos parametrų tikslumą, kiekybiškai apibrėžti daromų išvadų patikimumą, • Pagrįsta moksliniais metodais, • Auditoriui lengva apginti savo nuomonę, • Teikia galimybę ekstrapoliuoti rezultatus, • Labai efektyvi, patikima, • Gali taikyti ir mažiau patyrę auditoriai, • Didinant imties apimtį gaunami rezultatai tampa vis tikslesni, • Lieka mažiau būdų piktnaudžiauti atliekant auditą, • Daugiau galimybių surasti klaidas ir apgaules. 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditorius ne visada gali būti tikras, kad turi apskaitos ar kitų duomenų visumą, o neturėdamas duomenų apie visumą, negali būti tikras, kad jo atrinkta imtis bus reprezentatyvi, • Duomenų visuma turi būti vienalytė, • Duomenys turi būti pateikti kompiuteriniu formatu, • Auditorius turi gerai išmanyti statistikos pagrindus, • Brangesnė, • Tikrinti tai, ką parenka statistinis būdas, yra netikslu, • Gali nurodyti auditoriui tirti ir visai nereikšmingus duomenis, • Per daug primityvus būdas, didesnė tikimybė priimti neteisingą sprendimą, • Pasirinkus statistinę atranką ir neįvykdžius bent vieno jai keliamo reikalavimo, atranka yra laikoma nestatistine.
Nestatistinė atranka	<ul style="list-style-type: none"> • Nereikia papildomų techninių procedūrų, • Tikrinamos reikšmingos ūkinės operacijos, • Metodus pagrįstas patirtimi, o darbo patirtis nurodo, kur gali būti klaidų, • Remdamasis patirtimi, auditorius gali geriau atrinkti rizikingiausias operacijas ir problemines veiklos sritis, • Lengva taikyti, • Galima taikyti įmonėse, kuriose apskaita nekompiuterizuota, • Leidžia lanksčiau reaguoti į netikėtumus audito metu. 	<ul style="list-style-type: none"> • Gali taikyti tik labai patyrę auditoriai, • Tendencija pasirinkti per daug pavyzdžių, • Reikia 10–20 proc. padidinti imties dydį, • Rezultatus labai sunku ekstrapoliuoti, • Imties atranka gali būti tendencinga, • Neefektyvus būdas, kai audituojamieji objektai yra didelės apimties, • Auditoriams yra daugiau galimybių piktnaudžiauti.

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis J. Mackevičius (2001), V. Lakis (2007).

Kad ir kaip gerai ir kokybiškai būtų sudaryta imtis, auditorius vis tiek susiduria su atrankos rizika, taigi išlieka ir klaidos nuokrypis. Nuokrypio tarp klaidos, apskaičiuotos remiantis rezultatais ir realios audituojamų duomenų visumoje egzistuojančios klaidos, dydis priklauso nuo imties dydžio. Tačiau siekiant įsitikinti, kad apibendrinus atrankos rezultatus gautas dydis gana mažai skiriasi nuo realios vertės, pageidaujama užtikrinti tam tikrą patikimumo lygį, t. y. tikimybę, kad atrankos rezultatai yra pasirinkto tikslumo. Kuo didesnis pageidaujamas atrankos patikimumas, tuo didesnė turi būti imtis. Remiantis V. Lakiu (2007) galima teigti, kad imties reprezentatyvumui vertinti naudojamas testuojamos visumos dispersijos rodiklis, kuris parodo audituojamos visumos elementų reikšmių pasiskirstymą. Kitas rodiklis, padedantis nustatyti imties reprezentatyvumą, yra testuojamos visumos dydis, kuris apima visumos elementų reikšmių sumą. Kuo didesnė visuma, tuo mažesnę jos dalį procentais užtenka atrinkti, kad imtis būtų reprezentatyvi. Tačiau testuojamos dalies visoje visumoje rodiklis yra naudojamas tik tuo atveju, jei atranka vykdoma pagal konkrečias visumos savybes, kuriomis pasižyminti visumos elementų dalis gali turėti įtakos imties dydžiui. Ši santykinė dalis gali būti nustatoma remiantis ankstesnio tyrimo rezultatais ir kitomis bendromis žiniomis apie audituojamą visumą (V. Lakis, 2007).

Siekiant sumažinti atrankos riziką, audito duomenų atranka turi būti atliekama nuosekliai, tam tikrais etapais. Išskirtini šie etapai:

- Atrankos planavimas,
- Atrankos dydžio nustatymas,
- Atrankos pavyzdžių parinkimas,
- Atrinktų pavyzdžių testavimas,
- Atrankos rezultatų įvertinimas (žr. 7.3 lentelę).

7.3 lentelė. Atrankos etapai ir jų apibūdinimas

Atrankos etapai	Etapų apibūdinimas
1	2
Atrankos planavimas	Šiame etape auditorius turi kruopščiai ištirti visumą, iš kurios daroma atranka, įvertinti jos apimtį, struktūrą, ypatybes. Auditorius turi apsvarstyti konkrečius tikslus ir audito procedūrų derinį, kuris geriausiai tiktų tikslams siekti.

1	2
Atrankos dydžio nustatymas	Nustatydamas atrankos dydį auditorius turi apsvarstyti, ar audito rizika yra sumažinta iki priimtino lygio. Kuo mažesnė priimtina rizika, tuo turi būti didesnė atrankos apimtis.
Atrankos pavyzdžių parinkimas	Auditorius turi pasirinkti atrankos pavyzdžius taip, kad jie reprezentuotų visumą, t. y. turėtų visumai būdingų savybių. Atrenkant pavyzdžius gali būti naudojami statistiniai ir nestatistiniai atrankos būdai turint tikslą, kad kiekvienas objektas turėtų galimybę patekti į atranką.
Atrinktų pavyzdžių testavimas	Kiekvienam atrinktam pavyzdžiui auditorius turi pritaikyti tokias audito procedūras, kurios labiausiai tinka siekiant konkretaus audito tikslo.
Atrankos rezultatų įvertinimas	Vertindamas atrankos rezultatus auditorius turi nustatyti, ar pasitvirtina preliminarus atitinkamų visumos požymių įvertinimas. Jis turi išnagrinėti atrankos pavyzdžiuose rastas klaidas, jas pritaikyti visumai ir prireikus iš naujo įvertinti atrankos riziką. Atrankos rezultatų įvertinimas turi didelę įtaką auditoriaus nuomonės pareiškimui.

Šaltinis: sudaryta autorių (remiantis Mackevičius, 2001; Lakis, 2007)

Šie atrankos etapai būdingi atliekant tiek vidaus kontrolės, tiek ūkinių operacijų ir sąskaitų likučių auditą. Visi atrankos etapai svarbūs, jų metu atlikti darbai lemia atrankos kokybę, o ir įvertindamas atrankos rezultatus auditorius turi:

- išanalizuoti atrankos pavyzdyje rastas klaidas;
- rastas atrankos pavyzdyje klaidas pritaikyti visumai;
- iš naujo įvertinti atrankos riziką.

Analizuodamas klaidas, rastas atrankos pavyzdyje, auditorius pirmiausia nustato, ar analizuojamas vienetas tikrai yra klaida. Toliau jis turi apibrėžti sąlygas, kurios apibūdina klaidą, ieškoti tinkamų audito įrodymų klaidai įvertinti. Auditorius rastas klaidas turi įvertinti ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai. Pažymėtina, kad kokybinis atrankos klaidų įvertinimas apima klaidų atsiradimo sąlygų ir priežasčių nagrinėjimą, jų įtaką kitiems finansinės veiklos rodikliams. Svarbu atkreipti dėmesį ir į rastų klaidų pobūdį. Praktika rodo, kad daugelis klaidų turi bendrą bruožą, t. y. jos atsiranda tose pačiose ūkinėse operacijose, veiklos

padaliniuose, tuo pačiu laikotarpiu. Tokiais atvejais auditorius turėtų nuspręsti, ar tikslinga patikrinti visus visumos vienetus, turinčius tuos pačius požymius. Antrasis auditoriaus tikslas – rastąsias atrankos pavyzdyje klaidas pritaikyti visumai, iš kurios jos buvo atrinktos. Šis atrankos rezultatų vertinimo būdas vadinamas klaidų ekstrapoliavimo į visumą būdu. Jo esmė – klaidos ekstrapoliavimas turi neprieštarauti pavyzdžio atrankos metodui. Jeigu visuma buvo padalyta į sudėtinės dalis, tai kiekvienos dalies klaidų ekstrapoliavimas atliekamas atskirai, o rezultatai sudedami.

Perkeldamas atrankos rezultatus į visumą, auditorius toliau turi iš naujo įvertinti atrankos riziką, apsvarstyti visus atvejus, kada visumos klaidos gali viršyti toleruotiną klaidą. Kai ekstrapoliuojama visumos klaida viršija toleruotiną klaidą, auditorius iš naujo turi įvertinti atrankos riziką. Jeigu toji rizika nepriimtina, jis turi nuspręsti, ar reikia atlikti daugiau audito testų ir procedūrų. Taigi, siekiant apibendrinti visą aptartą audito procesą, tikslinga pateikti ir visa apimančią praktinę audito pavyzdį, kartu jungiantį ir prieš tai skyriuose minėtus praktinius skaičiavimus.

Tarkime, kad atlikus UAB „X“ finansinių ataskaitų vertikaliąją ir horizontaliąją PEST analizės ir audito rizikos kiekybinį įvertinimą kaip audituojama sritis buvo pasirinktas ilgalaikis turtas. Daroma prielaida, kad remiantis gautais tyrimų rezultatais šios sritys auditas yra pats aktualiausias.

Pagrindinis įmonės ataskaitinis laikotarpis yra vieneri metai, tai ir ilgalaikiu turtu paprastai yra laikomas tas turtas, kuris naudojamas tiesioginei ir netiesioginei ekonominei naudai gauti ilgiau nei vienerius metus. Priskiriant turtą ilgalaikiam turtui būtina atsižvelgti ir į jo įsigijimo vertę. Jeigu turtas naudojamas ir ilgiau nei vienerius metus, bet jo piniginė vertė yra nedidelė ir mažesnė už įmonės apskaitos politikoje nurodytą, toks turtas nebus laikomas ilgalaikiu, nes jo, kaip ilgalaikio turto, apskaita įmonei būtų per brangi; taip darant būtų pažeistas apskaitos optimalumo reikalavimas, kai apskaitos ir atsakomybės duomenų formavimo išlaidos viršytų tos informacijos teikiamą naudą. Pažymėtina, kad didžiausias dėmesys atliekamo audito metu bus skiriamas ilgalaikio materialaus turto auditui.

Remiantis J. Mackevičiumi (2009), pagrindiniai ilgalaikio materialiojo turto audito tikslai, susiję su vertės, nusidėvėjimo, būklės ir naudojimo efektyvumo patikrinimu, yra:

- nustatyti, ar tikrai egzistuoja ilgalaikis materialusis turtas ir ar jis yra tinkamas naudoti būklės;
- išsiaiškinti, ar turtas yra efektyviai naudojamas;
- patikrinti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo, likvidacinės ir likutinės vertės nustatymo teisingumą;
- patikrinti, ar turto nusidėvėjimas yra teisingai apskaičiuojamas;
- iširti, ar visas ilgalaikis turtas yra įtrauktas į apskaitą;
- patikrinti, ar buhalteriniai įrašai apie ilgalaikį turtą atitinka didžiosios knygos įrašus ir ar jie yra matematiškai teisingi.

Vertinant ilgalaikį turtą reikia atsižvelgti ir į tai, kad:

- ilgalaikio turto įsigijimas visada reikšmingas, nes jo vieneto kaina dažniausiai būna didelė;
- ilgalaikis turtas naudojamas įmonėje ne vienerius metus ir per tą laiką yra įregistruotas buhalteriniuose dokumentuose;
- ilgalaikio turto apyvarta yra daug lėtesnė negu trumpalaikio;
- ilgalaikio turto apsaugos sistemos nėra tokios griežtos kaip trumpalaikio;
- audito metu būtina patikrinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodiką.

Kaip teigia J. Mackevičius (2009), ilgalaikio materialiojo turto auditui atlikti taikomos šios procedūros:

- faktinis turto patikrinimas;
- perskaičiavimas;
- stebėjimas;
- apklausa ir patvirtinimai;
- analizės procedūros.

Ilgalaikio materialiojo turto patikrinimas įgalina patvirtinti turto egzistavimą, tačiau ne visuomet pateikia informaciją apie turto nuosavybės tvirtinimą. Audituodamas ilgalaikį materialųjį turtą auditorius gali nustatyti automobilio ar kito turto buvimą, tačiau, kad nustatytų automobilio savininką, auditorius turi patikrinti nuosavybės dokumentą – automobilio techninį pasą. Statinių ir pastatų nuosavybei tirti auditorius tikrina ne tik įmonės teritorijos planą, pateiktą kartu su nuosavybės registracijos, žemės ir kito nekilnojamojo turto kadastro dokumentais, bet ir faktinį įmonės teritorijos planą, pridėtą prie žemės valdos nuosavybės teisių ar žemės sklypo nuomos dokumentų, ir palygina juos su fizinės inspekcijos metu paties auditoriaus gauta informacija. Perskaičiavimo procedūros yra taikomos ne tik pirminių dokumentų duomenims tirti,

bet ir nusidėvėjimo apskaičiavimo, sukaupto nusidėvėjimo, perkainavimo rezervo ir kitiems duomenims tikrinti.

Pirmiausia auditorius privalo susipažinti su UAB „X“ apskaitos politika, kurioje yra nustatyta likutinė turto vertė, minimali ilgalaikio turto vertė bei nusidėvėjimo normos. Vėliau turi būti ištiriamas ir įsigijimo vertės, nusidėvėjimo ir likutinės vertės judėjimas apskaitoje ir šiam tikslui informacija yra imama iš įmonės registrų, skirtų ilgalaikiam materialiam turtui apskaityti. Patikrinama, ar teisingai atkelti iš ankstesnių metų pradiniai likučiai pagal atitinkamas turto grupes. Tirdamas turto įsigijimą, auditorius turėtų sulygtinti sintetinės apskaitos duomenis su analitinės apskaitos ir pirminių dokumentų duomenimis, taip pat apžiūrėti, ar apskaitomas turtas yra natūra.

Auditorius privalo įsitikinti ir tuo, kad įsigytas iš tiekėjų turtas buvo pristatytas į UAB „X“ iki finansinių metų pabaigos. Jis palygina turto nurašymų ir perleidimų sumą, parodytą sintetinėje apskaitoje, su sukaupto nusidėvėjimo duomenimis ir įsitikina, ar perleisto (nurašyto) turto nusidėvėjimas taip pat yra nurašytas ir neatsispindi apskaitoje.

Ištyręs ilgalaikio materialiojo turto judėjimą pagal įsigijimo vertę atsižvelgdamas į grupes, auditorius pereina prie sukaupto nusidėvėjimo būklės ir pokyčių tikrinimo. Tikrinant ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo, likvidacinės, likutinės vertės ar nusidėvėjimo apskaičiavimo teisingumą, tikrinami ne visi turto objektai – taikoma atranka. Auditorius gali pasirinkti vieną būdą ar pritaikyti kelių būdų derinį. Nusprendęs taikyti pavienių objektų atranką, auditorius gali atrinkti dideles sumas arba neįprastas, rizikingas ar anksčiau buvusias klaidingas sumas. Auditorius turi numatyti atrankoje aptiktas klaidas visai visumai ir palyginti jas su toleruotina klaida. Finansinės informacijos patikrinimo testuose toleruotina klaida turi būti mažesnė ar lygi preliminarium reikšmingumui. Taigi vienas iš paprasčiausių atrankos būdų būtų toleruotinos klaidos apskaičiavimas ir atrankos dydžio nustatymas remiantis toleruotina klaida.

Tikrindamas turto įsigijimą auditorius taip pat turėtų įsitikinti, ar teisingai suklasifikuotas turtas, taip pat ar jis yra susijęs su kapitalo ir formavimo savikainos pokyčiais. Taigi, siekiant įvertinti ilgalaikio turto situaciją įmonėje, reikia gautus duomenis palyginti ir nustatyti, ar jie atitinka tam tikras prielaidas arba kriterijus.

Todėl apibendrinant galima išskirti tokius būtinus atlikti auditoriui parengiamuosius veiksmus ir jų seką:

- Gauti iš kliento ilgalaikio turto judėjimo formas ir detalius ilgalaikio turto įsigijimų bei nurašymų sąrašus iki rugsėjo 30 d. Susumuoti likučius, atitinkančius reikšmingumo ribas, ir patikrinti, ar jie atitinka įrašus, padarytus didžiojoje knygoje. Patikrinti didžiosios knygos įrašų ir ilgalaikio turto registrų atitikimą.
- Visų materialių įsigijimų:
 - patikrinti, ar įrašai apskaitoje atitinka įrašus tiekėjų (rangovų) apskaitoje, t. y. išrašytų sąskaitų sumas, datas ir aprašymus;
 - peržiūrėti, ar teisingai apskaityti susiję importo mokesčiai ir PVM;
 - įsitikinti, ar buvo gautas įgaliotų kliento asmenų patvirtinimas įsigyti;
 - įsitikinti, kad turtas fiziškai egzistuoja ir yra naudojamas kliento veikloje;
 - perskaičiuoti sukaupą nusidėvėjimą.
- Visų materialių nurašymų:
 - patikrinti įsigijimo datą, vertę, sukaupą nusidėvėjimą ir nurašymo datą ilgalaikio materialiojo turto registre;
 - įsitikinti, ar buvo gautas įgaliotų kliento asmenų patvirtinimas nurašymui atlikti;
- Duoti viršesniai komandos nariui peržiūrėti atliktą darbą;
- Įgyvendinti peržiūros pastabas.

Pažymėtina, kad siekiant įgyvendinti minėtąją veiksmų seką ir atlikti ilgalaikio turto auditą, rinkti informaciją ir ją įvertinti, reikia atlikti tam tikras analitines procedūras. Ilgalaikio materialiojo turto audito procedūros yra labai reikšmingos, kadangi jos leidžia ne tik nustatyti, ar šis turtas teisingai parodytas balanse, bet taip pat parodyti, kaip jis susijęs su pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnių auditu.

7.4 lentelėje yra pateikti ilgalaikio turto duomenų patvirtinimo kriterijai.

7.4 lentelė. UAB „X“ ilgalaikio turto audito procedūros

Tikslas	Procedūros
Buvimas	Ar visas turtas yra laiku įtraukiamas į įmonės apskaitą?
Teisės ir įsipareigojimai	Ar įmonė turi visas nuosavybės teises į ilgalaikį turtą? Ar nuosavybės teisė į ilgalaikį turtą nėra apribota?
Visuma	Ar į apskaitą įtrauktas visas įmonės ilgalaikis turtas?
Įvertinimas	Ar turtas apskaitoje parodytas tinkamai įvertintas? Ar įmonės ilgalaikio turto nusidėvėjimas yra skaičiuojamas pagal pasirinktą įmonės apskaitos politiką?
Išmatavimas	Ar turto įsigijimo sandoriai įregistruoti tinkama kaina? Ar ilgalaikis įmonės turtas yra parduodamas rinkos kaina?
Pateikimas ir detalizavimas	Ar visas ilgalaikis turtas yra klasifikuojamas? Ar visos finansinės operacijos, susijusios su įmonės ilgalaikiu turtu, yra atliekamos vadovaujantis įmonės apskaitos politika? Ar visos finansinės operacijos, susijusios su įmonės ilgalaikiu turtu, yra atliekamos vadovaujantis atitinkamais Lietuvos Respublikos įstatymais?

Šaltinis: sudaryta autorių.

Pažymėtina, kad vėliau audito planas yra išplėtojamasis ilgalaikio materialiojo turto audito programose. Audito programų forma ir turinys priklauso nuo įmonės dydžio, verslo ypatumų, audito sudėtingumo, taip pat nuo auditoriaus taikomos metodologijos ir technologijos. Audito programos parengiamos raštu, įvardijant atliktinas procedūras, jų laiką ir mastą. Ilgalaikio materialiojo turto audito programos turi treją paskirtį. Viena iš jų – darbų, kuriuos paskirta atlikti padėjėjams, aprašymas. Antroji paskirtis – darbų, kuriuos atliko padėjėjai, kontrolė. Trečioji – tikslus atlikto darbo aprašymas ir gautų rezultatų apibendrinimas.

Ilgalaikio materialiojo turto programos gali būti suvestinės, bendrosios ir papildomos. Suvestinėje programoje formuluojami audito tikslai ir išvados. Svarbiausi ilgalaikio materialiojo turto audito tikslai būtų:

- nustatyti, ar finansinėje atskaitomybėje atvaizduotas turtas yra natūra ir tinkamas naudoti būklės;
- išsiaiškinti ar turtas naudojamas, atsižvelgiant į savininkų interesus (nuoma, pardavimo kaina ir kt.);

- patikrinti ilgalaikio materialiojo turto vertės – įsigijimo, likvidacinės, likutinės – nustatymo teisingumą ir atitiktį norminių aktų reikalavimams;
- ištirti, ar nusidėvėjimas apskaičiuojamas teisingai.

Suvestinėje programoje turi būti įvardytos išvados apie planuotų atlikti procedūrų koregavimą, jo motyvus, rizikos įvertinimą, tyrimo ir rezultatų atvaizdavimo darbo dokumentuose išsamumą ir ilgalaikio materialiojo turto atvaizdavimo finansinėje atskaitomybėje teisingumą. Ilgalaikio materialiojo turto bendrosios audito programos testai skirstomi į tokias pagrindines grupes:

- bendrieji;
- nuosavybės;
- buvimo;
- įvertinimo;
- nusidėvėjimo apskaičiavimo;
- remonto išlaidų ir sąnaudų testai.

Bendrieji testai susiję su apskaitos politikos patikrinimu bei analize ir kitais bendro pobūdžio audito planavimo dalykais. Minėti testai leidžia:

- sulyginti pradinius likučius su praėjusių metų sąskaitų (ataskaitų) duomenimis;
- patikrinti minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę;
- identifikuoti užkonservuotą ir nenaudojamą turtą;
- išsiaiškinti ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo normų pakeitimus ir jų pagrįstumą;
- įvertinti ilgalaikio materialiojo turto reikšmingumo ir rizikos lygius;
- atlikti analitinę apžvalgą.

Bendroje programoje klausimai sugrupuoti taip, kad būtų galima patikrinti vadovybės tvirtinimus: nuosavybės buvimo, įvertinimo, išmatavimo, pateikimo ir atskleidimo, išsamumo, įvykio ir kitus.

Siekdami išsiaiškinti UAB „X“ ilgalaikio turto būklę, sudarome vidaus kontrolės testą (klausimyną) (žr. 7.5 lentelę). Šiuo testu patikrinama ir ilgalaikio materialiojo turto vidaus kontrolės tvarka.

7.5 lentelė. Kontrolės klausimynas

Nr.	KLAUSIMAI	ATSAKYMAI	
		TAIP	NE
1	Ar vidaus kontrolė ir tvarka funkcionuoja taip, kad yra pagrindo manyti, kad kompanija apskaito ir disponuoja tik tuo turtu, kurį ji užsakė ir gavo?	×	
2	Ar įmonės ilgalaikio turto apskaitoje ilgalaikis materialusis turtas yra klasifikuojamas į tam tikras grupes?	×	
3	Ar visas ilgalaikis turtas yra natūra ir ar jis tikrai priklauso kompanijai?	×	
4	Ar yra vedami turto registrai?	×	
5	Ar yra turto atidavimo naudoti aktai?	×	
6	Ar visi turto įsigijimo atvejai pagrįsti dokumentais?	×	
7	Ar vedamos turto apskaitos kortelės?		×
			Turtas yra apskaitomas naudojant buhalterinės apskaitos programas.
8	Ar mokėjimai už ilgalaikio turto pirkimus atliekami tik pagal patvirtintas sąskaitas?	×	
9	Ar sąskaitos patvirtinamos ir įtraukiamos į apskaitą prieš apmokėjimą?	×	
10	Ar įmonėje yra atliekama ilgalaikio turto inventORIZACIJA?	×	
11	Ar ilgalaikio turto inventORIZACIJA yra atliekama periodiškai?		×
12	Ar atsakingi už inventORIZACIJĄ asmenys nėra tiesiogiai susiję su ilgalaikio turto saugojimu?		×
13	Ar įmonėje yra taikomas tiesioginis ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodas?	×	
14	Ar visiškai nusidėvėjęs turtas yra įtrauktas į įmonės apskaitą?	×	

15	Ar naudojamas ilgalaikis turtas laikomas tinkamomis eksploatacijos sąlygomis?	×	
16	Ar visas parduotas ilgalaikis turtas buvo įregistruotas, jam išrašytos sąskaitos ir tos sąskaitos įregistruotos buhalterinėse knygose?	×	
17	Ar nėra parduota turto už mažesnę kainą, nei nurodyta likutinė vertė?		×
18	Ar nebuvo nenaudingų įmonei ilgalaikio turto keitimo atvejų?	×	
19	Ar nebuvo dovanota įmonei nuosavybės teise priklausančio ilgalaikio turto?	×	
20	Ar nėra įkeisto, užstatyto turto?	×	
	IŠ VISO:	TAIP – 16	NE – 4

Šaltinis: sudaryta autorių

Remdamasis gautais testo rezultatais, auditorius nustato pagal esamą situaciją galimas ilgalaikio materialiojo turto audito rizikos lygio ribas. Rizikos lygis priklauso nuo TAIP ir NE gautų atsakymų skaičiaus:

- Rizika yra žema, kai $TAIP > 14$;
- Rizika yra vidutinė, kai $7 < TAIP < 14$;
- Rizika yra aukšta, kai $TAIP < 7$.

Vertinant audito rizikingumą, matyti, kad rizikos lygis UAB „X“ yra žemas, kadangi teigiamų atsakymų skaičius yra 16. Dėl šios priežasties toliau bus sudaroma įprastinė ilgalaikio materialiojo turto audito programa.

Taigi, siekiant apibendrinti ir aiškiai suformuoti tolesnių audito veiksmų seką, tikslinga išskirti šiuos auditoriaus atliekamus veiksmus:

- Gauti iš kliento ilgalaikio materialiojo turto judėjimo formas, atspindinčias įsigijimo, padidėjimo per periodą, nurašymo ir likutines vertes per audituojamą periodą. Susumuoti, atsižvelgiant į reikšmingumo ribas, ir patikrinti, ar sumos sutampa su įrašais didžiojoje knygoje. Sutikrinti sumas, esančias didžiojoje knygoje ir ilgalaikio materialiojo turto registre.

- Gauti iš kliento ilgalaikio materialiojo turto pokyčius po paskutinio tikrinimo. Likučius sutikrinti su įrašais didžiojoje knygoje.

- Jei reikia, atlikti įsigijimo ir nurašymo detalaus tikrinimo procedūras (kaip nurodyta preliminaraus audito darbo programoje).

- Paklausti kliento vadovybės, ar per periodą buvo atlikta kokių nors ilgalaikio turto pervertinimo veiksmų. Jei buvo atlikta ir jie yra reikšmingi, padaryti reikiamus pataisymus, kad būtų teisingai atspindėti ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo ir sukaupto nusidėvėjimo balansai.

- Paprašyti kliento išvardyti visus reikšmingus ilgalaikio materialiojo turto funkcinis pakeitimus arba naudojimo sustabdymo atvejus, dėl kurių galėjo keistis realizacinė šio turto vertė. Patikrinti, ar yra nereikalingų pataisymų, susijusių su pervertinta ilgalaikio turto realizacine verte.

- Peržiūrėti per audituojamą periodą taikytas nusidėvėjimo normas, jei reikia, pataisyti.

- Atlikti analitinį sukaupto nusidėvėjimo testą kiekvienai ilgalaikio turto grupei. Palyginti gautus rezultatus su kliento apskaičiuotu sukaupto nusidėvėjimu. Patikrinti per metus padarytų nurašymų skaičių.

- Gauti ilgalaikio finansinio turto iššifravimą iki audito datos.

- Viršijančius reikšmingumo ribą balansus sutikrinti su sutartimis, mokėjimais ir pernykšte audito dokumentacija. Palyginti likučius su rinkos verte.

- Gauti visų įmonių, kuriose valdoma daugiau kaip 20 proc. akcijų, finansines ataskaitas ir nuspręsti, ar taikyti nuosavybės metodą, ar atlikti konsolidaciją.

- Peržiūrėti nebaigtos statybos projektų sąrašą ir patikrinti, ar visi faktiškai baigti projektai yra įtraukti į ilgalaikio turto registrą.

- Duoti viršesniai komandos nariui peržiūrėti atliktą darbą.

- Įgyvendinti peržiūros pastabas.

Pažymėtina, kad toliau remiantis minėtaisiais veiksmais ir jų seka yra sudaroma UAB „X“ ilgalaikio materialiojo turto audito programa (žr. 7.6 lentelę).

7.6 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto audito programa

Eil. Nr.	Tiks-las	Žingsniai	Duomenų patikri-nimas	Kas atli-ko	Kada atliko	Pastabos
1	2	3	4	5	6	7
1	Teisės ir įsipareigojimai	Atrinktų IMT objektų nuosavybės egzistavimo patikra.				
1.1		Ar įmonėje yra visi dokumentai, įrodantys jos nuosavybę į užregistruotą ir turimą natūra ilgalaikį turtą?	Fizinis turto patikri-nimas ir nuosavybės teisę liudijantys dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra
1.2		Ar nuosavybės teisę į ilgalaikį turtą liudijantys dokumentai sutampa su inventorizacijos įrašais?	Atliktų inventori-zacijų dokumentai ir nuosavybės teisę liudijantys doku-mentai.		201X XX XX	Dalis inven-torizacijos įrašų neati-tinka realios įmonės ilgalaikio turto padėties.
2	Visuma	Atrinktų IMT objektų apskaitos patikra.				
2.1		Ar visi ataskai-tinių metų IT pirkimai yra parodyti įmonės apskaitoje?	Ilgalaikio turto apskaitos kortelės ir kiti buhalteriniai dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra
2.2		Ar visas lizingo būdu įsigytas ilgalaikis turtas yra įtrauktas į įmonės apskaitą?	Pirkimo–pardavimo sutartis, lizingo sutartis, įmonės apskaitos politikos nuostatai ir kiti buhalteriniai doku-mentai.	X	201X XX XX	Ne visas li-zingo būdu įsigytas ilgalaikis turtas įtrauktas į įmonės apskaitą.
2.3	Įvertinimas	Ar IMT nusi-dėvėjimas buvo apskaičiuotas pagal įmonės apskaitos politi-kos nuostatus?	Įmonės apskaitos politikos nuostatai, ilgalaikio turto apskaitos kortelės ir kiti buhalteriniai dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra

1	2	3	4	5	6	7
2.4	Ivertinimas	Ar lizingo būdu įsigytas IT yra apskaitomas atsižvelgiant į įmonės apskaitos politiką?	Įmonės apskaitos politikos nuostatai, ilgalaikio turto apskaitos kortelės, pirkimo-pardavimo sutartys, lizingo sutartys ir kiti buhalteriniai dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra
2.5	Išmatavimas	Ar per einamuosius metus padaryti IT perkainojimai yra teisingai apskaityti įmonės apskaitoje?	IT apskaitos kortelės ir kiti buhalteriniai apskaitos dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra
2.6		Ar per einamuosius metus padaryti IT perkainojimai yra tikslingi ir teisingi?	IT apskaitos kortelės, pirkimo-pardavimo sutartys ir kiti buhalteriniai apskaitos dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra
2.7		Ar nusidėvėjimas per einamuosius metus buvo teisingai apskaičiuotas?	IT apskaitos kortelės, kiti įmonės buhalterinės apskaitos dokumentai.	X	201X XX XX	Ataskaitinio laikotarpio IT nusidėvėjimas netikslingai apskaičiuotas.
2.8	Pateikimas ir detalizavimas	Ar ataskaitinių metų ilgalaikio turto pirkimai, kurie yra parodyti pirkimų žurnale, sutampa su atitinkamais duomenimis papildomuose registruose?	Pirkimų žurnalas, PVM sąskaitos faktūros ir kiti įmonės buhalteriniai dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra
2.9		Ar ataskaitinių metų IMT įsigijimai yra tinkamai klasifikuojami?	Įmonės apskaitos politikos nuostatai, IT apskaitos kortelės ir kiti buhalteriniai dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra

1	2	3	4	5	6	7
3	Buvimas	Atrinktų IMT objektų inventorizacijos stebėjimas.				
3.1		Ar yra įmonėje nenaudojamo ilgalaikio turto?	Fizinis turto patikrinimas.	X	201X XX XX	Problemos nėra
3.2		Ar atrinkti įmonei nuosavybės teise priklausantys IMT objektai realiai egzistuoja?	Fizinis turto patikrinimas, nuosavybės teisę įrodantys ir kiti dokumentai.	X	201X XX XX	Problemos nėra

Šaltinis: sudaryta autorių.

Kadangi rizikos lygis, atliekant ilgalaikio materialiojo turto auditą, yra mažas, todėl plėsti audito programą (7.6 lentelė) nėra tikslinga. Jei tikrinant duomenis kiltų klausimų ar neaiškumų, tuomet būtų sudaromi papildomi testai ir užduodama klausimų. Toliau bus atliekamas mašinų ir įrenginių (žr. 7.7 lentelę) dokumentų auditas.

7.7 lentelė. UAB „X“ mašinų ir įrenginių sąrašas

Eil. Nr.	Mašinos ar įrenginio pavadinimas	IT apskaitos kortelės Nr.	IT vertė 201X 01 01, EUR
1	2	3	4
1	Lengvasis automobilis „Audi A8“, valst. Nr. XXX001	123-25689	25 736,23
2	Lengvasis automobilis „VW Golf“, valst. Nr. XXX002	123-25987	12 369,27
3	Lengvasis automobilis „Ford Transit“, valst. Nr. XXX003	123-29125	14 896,74
4	Lengvasis automobilis „Opel Zafira“, valst. Nr. XXX004	123-28963	11 495,59
5	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-507“, valst. Nr. XXX005	359-25698	22 958,47
6	Krovininis automobilis Mercedes Benz-508“, valst. Nr. XXX006	359-23697	21 987,11
7	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-509“, valst. Nr. XXX007	359-27923	15 014,94

1	2	3	4
8	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-507, valst. Nr. XXX008	359-26985	20 698,98
9	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-509“, valst. Nr. XXX009	359-29256	23 118,14
10	Mėsos kapojimo staklės LIR-598	239-25987	13 666,87
11	Mėsos kapojimo staklės GAR-2	239-59874	19 265,55
12	Mėsos kapojimo staklės GAR-3	239-87912	16 214,53
13	Mėsos šaldymo agregatas HP-15	498-23698	14 987,60
14	Mėsos šaldymo agregatas KO-1	498-25980	16 403,31
15	Mėsos šaldymo agregatas MIJ-7	498-36988	12 265,09
16	Konvejerinė mėsinių įranga OP-11	512-35448	17 698,51
17	Mėsos rūkyklos įranga CGF-69	688-14547	14 597,87
18	Mėsos rūkyklos įranga BV-2	688-53445	13 645,54
19	Šaldytuvai	899-57876	1 028,80
20	Šaldytuvai	899-25451	2 689,35
21	Šaldytuvai	899-54878	1 238,54
22	Šaldytuvai	899-45787	6 541,44
23	Šaldytuvai	899-53487	1 954,56
24	Šaldytuvai	899-54478	2 018,10
25	Šaldytuvai	899-56478	2 945,55
26	Elektrinė mėsmalė	108-58784	521,89
27	Elektrinė mėsmalė	108-89741	854,54
28	Elektrinė mėsmalė	108-15454	1 258,69
29	Elektrinė mėsmalė	108-54452	864,88
30	Elektrinė mėsmalė	108-57212	2 108,54
31	Elektrinė mėsmalė	108-25444	1 055,59
32	Dešrų kimšimo agregatas	305-57219	236,66
33	Dešrų kimšimo agregatas	305-21578	3 547,87
34	Dešrų kimšimo agregatas	305-75421	584,87
35	Dešrų kimšimo agregatas	305-78213	1 064,89
36	Dešrų kimšimo agregatas	305-87878	2 847,21
37	Maišyklė	901-56789	2 208,56
38	Maišyklė	901-21487	547,87

1	2	3	4
39	Maišyklė	901-54758	845,78
40	Maišyklė	901-54757	1 235,80
41	Maišyklė	901-36888	345,84
42	Maišyklė	901-95441	156,89
43	Mėsos kapojimo staklės	239-54878	1 354,87
44	Mėsos kapojimo staklės	239-54787	354,78
45	Mėsos kapojimo staklės	239-57541	978,45
46	Mėsos kapojimo staklės	239-87521	214,89
47	Elektrinė viryklė	387-45688	2 987,56
48	Elektrinė viryklė	387-89787	845,87
49	Elektrinė viryklė	387-89811	1 554,91
50	Dujinė viryklė	851-47875	1 395,12
51	Dujinė viryklė	851-25485	358,84
52	Rūkykla	789-25487	1 098,55
53	Rūkykla	789-65894	2 595,11

Šaltinis: sudaryta autorių

Kadangi balanso ilgalaikio materialiojo turto straipsnio toleruotina klaida yra 11 377,95 EUR, tai į pirmąją subvisumą patenka 7.8 lentelėje pateiktos įmonės balanse apskaitomos mašinos ir įrenginiai.

7.8 lentelė. UAB „X“ mašinų ir įrenginių, kurie viršija ar yra lygūs toleruotinai klaidai, sąrašas

Eil. Nr.	Mašinos ar įrenginio pavadinimas	IT apskaitos kortelės Nr.	IT vertė 201X 01 01, EUR
1	2	3	4
1	Lengvasis automobilis „Audi A8“, valst. Nr. XXX001	123-25689	25 736,23
2	Lengvasis automobilis „VW Golf“, valst. Nr. XXX002	123-25987	12 369,27
3	Lengvasis automobilis „Ford Transit“, valst. Nr. XXX003	123-29125	14 896,74
4	Lengvasis automobilis „Opel Zafira“, valst. Nr. XXX004	123-28963	11 495,59

1	2	3	4
5	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-507“, valst. Nr. XXX005	359-25698	22 958,47
6	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-508“, valst. Nr. XXX006	359-23697	21 987,11
7	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-509“, valst. Nr. XXX007	359-27923	15 014,94
8	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-507“, valst. Nr. XXX008	359-26985	20 698,98
9	Krovininis automobilis „Mercedes Benz-509“, valst. Nr. XXX009	359-29256	23 118,14
10	Mėsos kapojimo staklės LIR-598	239-25987	13 666,87
11	Mėsos kapojimo staklės GAR-2	239-59874	19 265,55
12	Mėsos kapojimo staklės GAR-3	239-87912	16 214,53
13	Mėsos šaldymo agregatas HP-15	498-23698	14 987,60
14	Mėsos šaldymo agregatas KO-1	498-25980	16 403,31
15	Mėsos šaldymo agregatas MIJ-7	498-36988	12 265,09
16	Konvejerinė mėsinės įranga OP-11	512-35448	17 698,51
17	Mėsos rūkyklos įranga CGF-69	688-14547	14 597,87
18	Mėsos rūkyklos įranga BV-2	688-53445	13 645,54

Šaltinis: sudaryta autorių

Šioje subvisumoje atrankos neatliekama, audituojamos visos mašinos ir įrenginiai. Likusioje ilgalaikio materialiojo turto dalyje, t. y. antrojoje subvisumoje, bus taikoma atranka – bus atliekama sisteminė ir svertinė atrankos. 7.9 lentelėje pateikti visi parametrai, reikalingi atrankos dydžiui apskaičiuoti.

7.9 lentelė. Atrankos dydžio apskaičiavimas

a	Reikšmingumas	10 000 EUR
b	Toleruotina klaida	5 000 EUR (a*50 proc.)
c	Vienetų visumos suma	51 411,66 EUR
d	Paklaida	0,097 (b/c)
e	Visuma (vnt. skaičius)	35
R-faktorius – 1		
f	Atrankos dydis (vnt.)	10 (R-faktorius/d)
Sisteminės atrankos metodas		
g	Atskaitos taško pasirinkimas (pirma pozicija)	1
h	Atrankos žingsnis (atrenkamos pozicijos kas kelintą)	4 (e/f)
Svertinės atrankos metodas		
Atrankos žingsnis:		$51\,411,66/10 = 5\,141,16$
Greitesnis apskaičiavimas:		$5\,141,16/1 = 5\,141,66$
Atskaitos taškas (pirma pozicija):		3 000

Šaltinis: sudaryta autorių

R-faktorius parodo audito kontrolės riziką. Pasirinktas 1,5 R-faktorius pasako, kad audito rizika yra žema, t. y. rizikos lygis yra 22 proc., o pasitikėjimo intervalas 78 proc. Toliau 7.10 lentelėje pateikiami duomenys subvisumos, kurioje pirkimų sumos yra mažesnės už toleruotiną klaidą.

7.10 lentelė. UAB „X“ mašinų ir įrenginių, kurie neviršija toleruotinos klaidos, sąrašas

Eil. Nr.	Mašinos ar įrenginio pavadinimas	Likučiai, Eur	Likučių atranka		Svertinė atranka		Sisteminė atranka	
			suma, Eur	suma, Eur	atrinkta (V) ar neatrinkta (X)	eil. nr.	atrinkta (V) ar neatrinkta (X)	eil. nr.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Šaldytuvas	1 028,80	1 028,80	3 000	X		V	1
2	Šaldytuvas	2 689,35	3 718,15	3 000	V	1	X	
3	Šaldytuvas	1 238,54	4 956,69	8 141,16	X		X	
4	Maišyklė	345,84	5 302,53	8 141,16	X		X	
5	Šaldytuvas	2 541,44	7 843,97	8 141,16	X		V	2
6	Šaldytuvas	1 954,56	9 798,53	8 141,16	V	2	X	
7	Šaldytuvas	2 018,10	11 816,63	13 282,32	X		X	
8	Maišyklė	547,87	12 364,50	13 282,32	X		X	
9	Šaldytuvas	2 945,55	15 310,05	13 282,32	V	3	V	3
10	Elektrinė mėsmalė	521,89	15 831,94	18 423,48	X		X	
11	Elektrinė mėsmalė	854,54	16 686,48	18 423,48	X		X	
12	Elektrinė mėsmalė	1 258,69	17 945,17	18 423,48	X		X	
13	Elektrinė mėsmalė	864,88	18 810,05	18 423,48	V	4	V	4
14	Elektrinė mėsmalė	2 108,54	20 518,59	23 564,64	X		X	
15	Elektrinė mėsmalė	1 055,59	21 974,18	23 564,64	X		X	
16	Dešrų kimšimo agregatas	236,66	22 210,84	23 564,64	X		X	
17	Dešrų kimšimo agregatas	3547,87	25 758,71	23 564,64	V	5	V	5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
18	Dešrų kimšimo agregatas	584,87	26 343,58	28 705,80	X		X	
19	Dešrų kimšimo agregatas	1 064,89	27 408,47	28 705,80	X		X	
20	Dešrų kimšimo agregatas	2 847,21	30 255,68	28 705,80	V	6	X	
21	Mėsos kapojimo staklės	354,78	30 610,46	33 846,96	X		V	6
22	Maišyklė	2 208,56	32 819,02	33 846,96	X		X	
23	Maišyklė	845,78	33 664,8	33 846,96	X		X	
24	Maišyklė	1 235,80	34 900,60	33 846,96	V	7	X	
25	Maišyklė	156,89	35 057,49	38 988,12	X		V	7
26	Mėsos kapojimo staklės	1 354,87	36 412,36	38 988,12	X		X	
27	Mėsos kapojimo staklės	978,45	37 390,81	38 988,12	X		X	
28	Mėsos kapojimo staklės	1 214,89	38 605,7	38 988,12	X		X	
29	Elektrinė viryklė	2 987,56	41 593,26	38 988,12	V	8	V	8
30	Elektrinė viryklė	1 245,87	42 839,13	44 129,28	X		X	
31	Elektrinė viryklė	1 554,91	44 394,04	44 129,28	V	9	X	
32	Dujinė viryklė	1 395,12	45 789,16	49 270,44	X		X	
33	Dujinė viryklė	1 358,84	47 148,00	49 270,44	X		V	9
34	Rūkykla	1 698,55	48 846,55	49 270,44	X		X	
35	Rūkykla	2 595,11	51 441,66	49 270,44	V	10	X	

Šaltinis: sudaryta autorių

Atrinktos pozicijos iš antrosios subvisumos ir visos pozicijos iš pirmosios subvisumos (žr. 7.11 lentelę) yra tikrinamos ir audituojamos be išimties.

7.11 lentelė. UAB „X“ audituojamų mašinų ir įrenginių sąrašas

Eil. Nr.	Mašinos ar įrenginio pavadinimas	IT apskaitos kortelės Nr.	IT vertė 201X 01 01, EUR
1	2	3	4
1	Lengvasis automobilis „Audi A8“, valst. Nr. XXX001	123-25689	25 736,23
2	Lengvasis automobilis „VW Golf“, valst. Nr. XXX002	123-25987	12 369,27
3	Lengvasis automobilis „Ford Transit“, valst. Nr. XXX003	123-29125	14 896,74
4	Lengvasis automobilis „Opel Zafira“, valst. Nr. XXX004	123-28963	11 495,59
5	Krovininis automobilis „Mercedes Benz“ – 507, valst. Nr. XXX005	359-25698	22 958,47
6	Krovininis automobilis „Mercedes Benz“ – 508, valst. Nr. XXX006	359-23697	21 987,11
7	Krovininis automobilis „Mercedes Benz“ – 509, valst. Nr. XXX007	359-27923	15 014,94
8	Krovininis automobilis „Mercedes Benz“ – 507, valst. Nr. XXX008	359-26985	20 698,98
9	Krovininis automobilis „Mercedes Benz“ – 509, valst. Nr. XXX009	359-29256	23 118,14
10	Mėsos kapojimo staklės LIR-598	239-25987	13 666,87
11	Mėsos kapojimo staklės GAR-2	239-59874	19 265,55
12	Mėsos kapojimo staklės GAR-3	239-87912	16 214,53
13	Mėsos šaldymo agregatas HP-15	498-23698	14 987,60
14	Mėsos šaldymo agregatas KO-1	498-25980	16 403,31
15	Mėsos šaldymo agregatas MIJ-7	498-36988	12 265,09
16	Konvejerinė mėsinių įranga OP-11	512-35448	17 698,51
17	Mėsos rūkyklos įranga CGF-69	688-14547	14 597,87
18	Mėsos rūkyklos įranga BV-2	688-53445	13 645,54
19	Šaldytuvai	899-25451	2 689,35
20	Šaldytuvai	899-53487	1 954,56
21	Šaldytuvai	899-56478	2 945,55

1	2	3	4
22	Elektrinė mėsmalė	108-54452	864,88
23	Dešrų kimšimo agregatas	305-21578	3 547,87
24	Mėsos kapojimo staklės	239-54787	354,78
25	Maišyklė	901-54757	1 235,80
26	Elektrinė viryklė	387-45688	2 987,56
27	Elektrinė viryklė	387-89811	1 554,91
28	Rūkykla	789-65894	2 595,11

Šaltinis: sudaryta autorių

Toliau pateikta 7.11 lentelėje nurodytų mašinų ir įrenginių audito suvestinė (žr. 7.12 lentelę).

7.12 lentelė. UAB „X“ atrinktų mašinų ir įrenginių auditas

Eil. Nr.	Mašinos ar įrenginio pavadinimas	IT apskaitos kortelės Nr.	T ₁	T ₂	T ₃	T ₄	T ₅	T ₆
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Lengvasis automobilis „Audi A8“, valst. Nr. MAM569	123-25689		-25 736,23				
2	Lengvasis automobilis „VW Golf“, valst. Nr. CFH858	123-25987				-231,63		
3	Lengvasis automobilis „Ford Transit“, valst. Nr. GAG850	123-29125						
4	Lengvasis automobilis „Opel Zafira“, valst. Nr. GPJ999	123-28963						
5	Krovininis automobilis „Mercedes Benz – 507“, valst. Nr. GPJ159	359-25698				-206,63		
6	Krovininis automobilis „Mercedes Benz – 508“, valst. Nr. AMG236	359-23697						
7	Krovininis automobilis „Mercedes Benz – 509“, valst. Nr. KPL597	359-27923						
8	Krovininis automobilis „Mercedes Benz – 507, valst. Nr. PPP018	359-26985				-186,29		
9	Krovininis automobilis Mercedes Benz – 509“, valst. Nr. HPF818	359-29256		-23 118,14				
10	Mėšos kapojimo staklės LIR-598	239-25987						
11	Mėšos kapojimo staklės GAR-2	239-59874						

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Mėšos kapojimo staklės GAR-3	239-87912						
13	Mėšos šaldymo agregatas HP-15	498-23698						
14	Mėšos šaldymo agregatas KO-1	498-25980						
15	Mėšos šaldymo agregatas MIJ-7	498-36988						
16	Konvejerinė mėsinės įranga OP-11	512-35448						
17	Mėšos rūkyklos įranga CGF-69	688-14547						
18	Mėšos rūkyklos įranga BV-2	688-53445						
19	Šaldytuvas	899-25451						
20	Šaldytuvas	899-53487						
21	Šaldytuvas	899-56478						
22	Elektrinė mėsmalė	108-54452						
23	Dešrų kimšimo agregatas	305-21578						
24	Mėšos kapojimo staklės	239-54787	-354,78					
25	Maišyklė	901-54757						
26	Elektrinė viryklė	387-45688						
27	Elektrinė viryklė	387-89811						
28	Rūkykla	789-65894	-2 595,11					
	Suma:		-2 949,89	-48 854,37		-624,55		
Šaltinis: sudaryta autorių								-52 428,81

Atlikus UAB „X“ mašinų ir įrenginių auditą, įžvelgiama, kad klaidos yra pavienės, o ne bendro (metodinio) pobūdžio, todėl ekstrapoliacija nebus atliekama. Atlikus mašinų ir įrenginių auditą, nustatyta, kad įmonėje atliktos inventorizacijos įrašų duomenys nesutampa su nuosavybės teise į ilgalaikį turtą liudijančiais dokumentais. Inventorizacijos įrašuose nėra nurodyta dviejų įmonei priklausančių ilgalaikio materialiojo turto komponentų, kurių bendra vertė suma sudaro 2 949,89 Eur. Šio ilgalaikio materialiojo turto nerasta ir atlikto audito metu. Tokie apskaitos duomenų nesutapimai yra galimi dėl to, kad inventorizacija UAB „X“ yra atliekama ne tik neperiodiškai, bet ir už ją atsakingi asmenys yra tiesiogiai susiję su ilgalaikio materialiojo turto saugojimu.

Taip pat tikrinimo metu pastebėta, kad ne visas lizingu pirktas ilgalaikis materialusis turtas, kurio vertė yra 48 854,37 Eur, įtrauktas į UAB „X“ apskaitą. Krovininis „Mercedes Benz – 507“ ir lengvasis „Audi A8“ automobiliai, pirkti Ūkio banko lizingu, nėra įtraukti į įmonės apskaitą. Tai siejama su naujos vyriausiosios buhalterės nepatyrimu ir kvalifikacijos stoka.

Patikrinus ilgalaikio turto apskaitos korteles pastebėta, kad per atskaitinį laikotarpį neteisingai apskaičiuota dviejų krovininių „Mercedes Benz 507“ ir lengvojo „VW Golf“ automobilio nusidėvėjimo suma. Apskaičiuota šio turto nusidėvėjimo suma turėtų būti didesnė 624,55 Eur.

Atlikto UAB „X“ ilgalaikio materialiojo turto audito metu buvo rastas 52 428,81 Eur trūkumas. Reikia pažymėti, kad atlikus įmonės auditą toliau formuojama audito išvada.

Klausimai savikontrolei:

1. Pateikite audito atrankos sampratą. Kokia jos esmė?
2. Įvardykite, su kokia rizika susiduria auditorius, taikydamas visumos atranką. Kaip ją pašalinti?
3. Kokie yra audito atrankos būdai ir jų tipai? Pateikite juos apibūdinančių pavyzdžių.
4. Kas yra MUS ir MUP? Kokia jų esmė?
5. Nurodykite pavyzdį, atspindintį nestatistinės atrankos privalumus.
6. Pateikite pavyzdį, iliustruojantį audito atrankos etapus.
7. Į ką ir kodėl reikia atkreipti dėmesį atliekant ilgalaikio materialiojo turto auditą?

8. Kokią įtaką atrankos dydžiui turi audito rizikos lygio ribų nustatymas?
9. Nurodykite audito atrankos dydžio skaičiavimo eigą.
10. Ar keistųsi auditoriaus išvada, priklausomai nuo to, ar jis taikė audito atranką, ar ne? Kodėl?

8. AUDITO RIZIKA IR JOS VERTINIMAS

8.1. Audito rizikos reikšmė ir dedamosios

Auditas yra viena iš rizikingiausių veiklos sričių, todėl jo paslaugas teikiančios įmonės susiduria su įvairiomis verslo rizikos rūšimis, tačiau svarbiausia yra su finansine atskaitomybe susijusi rizika. Audito rizika yra susijusi su finansinės atskaitomybės reikšmingo iškraipymo rizika ir rizika, kad auditorius tokių iškraipymų nepastebės ir pateiks apie audituotą finansinę atskaitomybę neteisingą nuomonę. Taigi galima teigti, kad audito rizika – tai rizika, kad audito metu nebus identifikuoti ir išaiškinti neteisingai pateikti duomenys finansinėse ataskaitose. Tačiau reikia pažymėti, kad klaidų ir apgaulių išaiškinimo galimybė irgi yra ribota, nes audito metu tiesiog ir fiziškai neįmanoma patikrinti, ar visi duomenys, pateikti finansinėse ataskaitose, iš tikrųjų yra teisingi. Taigi, kaip teigia K. Bowlin (2011), audito rizika reiškia, kad auditorius gali pateikti ir tikrovės neatitinkančią ar neteisingą nuomonę apie finansinėje atskaitomybėje esančias reikšmingas klaidas ir apgaules, – jos gali taip ir likti nepastebėtos audito metu. Taip yra todėl, kad visi be išimties auditai yra rizikingi, nes visada egzistuoja tikimybė neaptikti iškraipymų finansinėse ataskaitose, apsirikti, atlikti neteisingus apskaičiavimus, suformuluoti neteisingas išvadas. O ir kiekvienas auditorius, kaip teigia J. S. Hammersley, K. M. Johnstone, K. Kadous (2011), rizikuoja, kad bus gauti netikslūs skaičiavimai dėl įsivėlusius matematinių klaidų, kad jam gali pateikti klaidingą informaciją, kad dėl patirties stokos ir iškraipymų jis nepastebės reikšmingų klaidų. Todėl sudarydamas audito planą auditorius turi atsižvelgti į realų numatomų netikslumų, turinčių įtakos vertinant finansinę informaciją ir pareiškiant nuomonę apie ją, poveikį ir įvertinti audito rizikos mastą. Todėl, kaip teigia C. A. Knapp, M. C. Knapp (2001), visada reikėtų apsvarstyti finansinėse ataskaitose esamų ir galimų iškraipymų pavojų nustatant audito testus, apimtį ir laiką, rengiant auditoriaus išvadą ir ataskaitą.

Pažymėtina, kad jeigu auditas yra atliekamas netinkamai, o tai dažniausiai pasitaiko tuomet, kai įmonė, teikianti audito paslaugas, prisiima daugiau klientų, atlieka auditą paskubomis ir tinkamai nepasirengusi, audito rizika didėja. Dėl šios priežasties praktikoje dažnai pasitaiko, kad auditorius nustato vieną apytikslų rizikos lygį, į kurį atsižvelgia atlikdamas visus auditus, bet esant skirtingoms situacijoms rizikos lygis taip pat bus vis kitoks. Tačiau reikia pažymėti, kad audito rizika yra neišvengiama, ją galima tik sumažinti. Tai galima padaryti tik tinkamai pasirengus auditui: kruopščiai jį suplanavus, patikrinus papildomą įmonės dokumentų kiekį. Auditorius visada turi kruopščiai atlikti darbą tose srityse, kurios yra rizikingos, sutaupydamas laiko mažesnės rizikos sritims patikrinti, bet, kaip teigia H. Fukukawa, T. J. Mock (2011), nėra taip lengva nustatyti, kuri audituojama sritis yra rizikingiausia, o kurios rizika – mažesnė. Tačiau itin svarbu yra nuspręsti ar tikrai audito rizikos minimizavimas yra tikslingas, ar tam skirtas laikas ir patirtos papildomos sąnaudos bus mažesnės už finansinės atskaitomybės vartotojų patirtus nuostolius. Pažymėtina, kad praktikoje vyrauja nuomonė, jog audito rizika, jos valdymas ir minimizavimas vis dėlto priklauso nuo paties auditoriaus, jo kompetencijos, profesinės patirties ir panašiai.

Atlikta mokslinės literatūros analizė įgalina teigti, kad audito rizikos gali būti įvairios, todėl jas tikslinga klasifikuoti pagal šiuos požymius:

- pagal priklausomybę nuo auditoriaus ir įmonės,
- pagal audito rizikos laipsnį,
- pagal veiklos sričių audito ypatybes,
- pagal sprendimus dėl audito procedūrų.

Visos šios, nors ir iš pirmo žvilgsnio ir skirtingos, rizikos yra glaudžiai susijusios tarpusavyje, todėl prieš vertinant audito riziką ir jos komponentus tikslinga įvertinti ir rizikos aplinką. Pavyzdžiui, auditoriai, atlikę nekokybišką auditą, gali patirti nuostolių dėl bylinėjimosi, neigiamo viešumo ar kitų įvykių, atsiradusių dėl netinkamai paskelbtos ar neteisingai suformuotos auditoriaus išvados. Tokia grėsmė gali iškilti ir tuomet, kai auditorius atlieka kokybišką auditą vadovaudamasis visuotinai pripažintais profesiniais standartais ir pateikia tinkamą auditoriaus išvadą apie įmonės finansines ataskaitas. Todėl audito rizikos vertinimas, pasak J. Mackevičiaus (2009), turėtų identifikuoti visus svarbiausius sprendimus, įskaitant ir verslo riziką, ir sprendimus, susijusius su kliento priėmimu ar atsisakymu. Taigi audito riziką sudaro du pagrindiniai elementai (žr. 8.1 lentelę)

8.1 lentelė. Audito rizikos dedamosios

Rizika	Pobūdis	Šaltinis
Įgimta ir kontrolės rizika	Finansinėse ataskaitose gali būti reikšmingas iškraipymas.	Įmonės tikslai (veikla) ir vadovybės vykdomas vidaus kontrolės planavimas (įgyvendinimas).
Neaptikimo rizika	Auditorius gali nenustatyti finansinėse ataskaitose esančių reikšmingų iškraipymų.	Auditoriaus atliekamų procedūrų pobūdis ir apimtis.

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis IFAC (2013), J. Mackevičius (2009).

Auditorius, įvertindamas rizikos laipsnį, privalo gana daug žinoti apie kliento verslo pobūdį, įmonėje funkcionuojančią vidaus kontrolės sistemą. Dėl šios priežasties auditorius, prisiimdamas įgimtą riziką, turi nuspręsti, ar jis nori su klientu dirbti ar ne. Kaip teigia H. Kim, H. Fukukawa (2013), audito rizika atsiranda tada, kai auditorius sutinka audituoti klientą ir pradeda planuoti auditą. Taigi auditorius turėtų balansuoti tarp audito kainos ir audito rizikos. J. D. Stanley (2011) pažymi, kad egzistuoja tikimybė, jog kai audito kaina yra aukšta dėl didelės rizikos, įmonė gali susirasti kitą auditorių, kuris dirbs už mažesnę kainą.

8.2. Įgimta rizika ir jos vertinimas

Atliktos mokslinės literatūros rezultatai parodė, kad įgimta rizika gali būti apibrėžiama kaip rizika, kad klaidų gali būti kiekvienoje finansinėje ataskaitoje, neatsižvelgiant į įmonės veiklos sudėtingumą, ūkinių operacijų skaičių, pobūdį ir įvairovę. Remiantis tarptautiniais audito standartais galima teigti, kad įgimta rizika – tvirtinimo apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį ar atskleidžiamą informaciją jautrumas informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais informacijos iškraipymais dar prieš vertinant bet kokias susijusias kontrolės priemones. Bet kokiu atveju bendrai sutariama, kad įgimtą riziką sudaro įvykiai ar išorinės ir vidinės sąlygos, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali atsirasti reikšmingų iškraipymų. Tokia rizika gali kilti dėl įmonės tikslų, jos veiklos pobūdžio, priežiūros aplinkos, kurioje ji veikia, jos dydžio, sudėtingumo ir panašiai. Reikia pabrėžti, kad įgimta

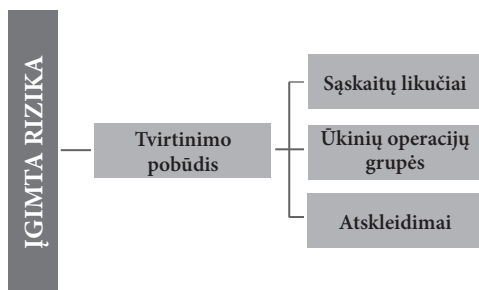
rizika apima ne tik buhalterinės apskaitos sistemos, bet visos ekonominės informacijos srauto klaidas. Tačiau labiausiai įgimta rizika siejama su sąskaitos likučio ar ūkinių operacijų grupės jautrumu informacijos iškraipymams, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su informacijos iškraipymais kitose sąskaitose, arba ūkinių operacijų grupėse. Tačiau reikia pažymėti, kad remiantis D. V. Budescu, M. E. Peecher, I. Solomon (2012), B. W. Goh, J. Krishnan, D. Li (2013) įgimta rizika yra būdinga visoms be išimties įmonėms, nesvarbu, ar jose veikia vidaus kontrolės sistema ar ne. Taigi įgimtos rizikos lygis priklauso nuo įmonės aplinkos išorinių ir vidinių sąlygų bei jų kaitos. Todėl, kaip teigia Chen Hong (2011), auditorius turi atkreipti dėmesį į svarbiausias išorines aplinkybes, tokias kaip šalies ekonomikos pokyčiai, ar vidines, pavyzdžiui, apskaitos personalo kompetencija, sąlygos ir jų pokyčiai, dėl kurių finansinėse ataskaitose gali atsirasti daugiausia klaidų (žr. 8.1 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių.

8.1 pav. Įgimtą riziką lemiančios sąlygos

Nagrinėjant įgimtos rizikos sąlygas, galima nustatyti ir tam tikras tendencijas. Vienos įgimtą riziką veikiančios sąlygos, tokios kaip neįprastos ar sudėtingos ūkinės operacijos, galimybė neteisėtai pasisavinti turtą ar atskirų elementų, sudarančių sąskaitos likutį ar ūkinių operacijų grupę, skaičius ir vertę, nulemia ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ar atskleidimo tipą, o kitos sąlygos, kaip teigia J. Gray, J. E. Hunton (2011), yra būdingos tik konkrečioms sąskaitos likučio, ūkinių operacijų grupės ar atskleidimo tvirtinimams (žr. 8.2 pav).



Šaltinis: sudaryta autorių.

8.2 pav. Įgimtą riziką lemiančių veiksnių grupės

Taigi galima teigti, jog įgimta rizika skiriasi, priklausomai nuo finansinių ataskaitų elementų tipo ir atitinkamo jų tvirtinimo. Pavyzdžiui, įmonės trumpalaikio turto atsargoms vagystės yra būdingesnės nei ilgalaikiam turtui, tarkim, įrenginiams, todėl turto vertinimo tvirtinimas yra daug sudėtingesnis procesas, nei jo buvimo fakto tvirtinimas. Šiuo atveju reikia pabrėžti, kad, kaip teigia A. Mohseni (2014), ūkinės operacijos nėra visos vienodo sudėtingumo apskaitos prasme. Todėl galima teigti, kad atskiriems finansinių ataskaitų elementams būdinga įgimta rizika priklauso nuo jų tipo ir taikomo tvirtinimo pobūdžio. Reikia pažymėti, kad įgimta rizika visada bus didesnė tiems finansinių ataskaitų elementams, kurie yra neįprasti, susiję su sudėtingais skaičiavimais ir reikalauja vadovybės sprendimo dėl jų įvertinimo ar įvykimo.

Dažnai mokslinėje literatūroje pasitaiko nuomonė, kad nėra galimybių įvertinti tikrąją įgimtą riziką lygį arba labai sudėtinga, todėl jos vertinimas dažnai tampa labai subjektyvus. Būtent todėl auditoriaus galimybės išaiškinti reikšmingus iškraipymus įmonės finansinėse ataskaitose yra ribotos. Taigi apibendrinant įgimtą riziką analizės rezultatus galima teigti, kad:

- įgimtą riziką vertinimas yra tiesiogiai susijęs su reikšmingumo iškraipymo rizikos finansinių ataskaitų lygmeniu vertinimu;
- auditoriai, vertindami reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu, atsižvelgia į proceso lygį, o ne į įmonės lygmeniu egzistuojančios verslo rizikos vertinimus.

Vis dėlto reikėtų pripažinti, kad įgimtą riziką ir jos lygį tiesiogiai veikia ir audituojamos įmonės išorinės, ir vidinės aplinkos sąlygos.

Atsižvelgdamas į tai, auditorius turėtų siekti visapusiškai suprasti įmonės išorės ir vidaus aplinką bei atskirus finansinių ataskaitų elementus ir su jais susijusių tvirtinimų pobūdį, ne tai yra pagrindinis informacijos šaltinis, vertinant įgimtos rizikos lygį. Todėl, pasak J. Mackevičiaus (2009), nustatydamas įgimtos rizikos lygį auditorius turi įvertinti ją dviem atžvilgiais:

- pagal sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų atvaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumą;
- finansinių ataskaitų sudarymo teisingumą (žr. 8.2 lentelę).

8.2 lentelė. Įgimtos rizikos vertinimas

Svarbiausi vertinimo objektai	Auditorius įvertina
1	2
1. Sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų atvaizdavimo dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumo nustatymas	<ol style="list-style-type: none"> 1. kokios naudojamos sąskaitos, kurios turi būti koreguojamos atskaitinio laikotarpio pabaigoje (šiose sąskaitose dažniausiai pasitaiko klaidų); 2. ar daug yra sudėtingų ūkinių operacijų, kurioms patikrinti reikalingas ekspertas; 3. ar daug yra ypatingų, neįprastų ūkinių operacijų, ypač metų pabaigoje; 4. kokios ūkinės operacijos yra visiškai nekontroliuojamos; 5. ar dažnai keičiama įmonės buhalterinės apskaitos politika; 6. kokios operacijos nepriskirtinos įprastinei veiklai; 7. ar kompiuterinėse programose padaryta daug pakeitimų; 8. kokios yra turto praradimo arba grobstymo galimybės (ypač paklausaus ir lengvai transportuojamo, pavyzdžiui, grynųjų pinigų).
2. Finansinių ataskaitų sudarymo teisingumo nustatymas	<ol style="list-style-type: none"> 1. vadovybės sąžiningumą, dorą, patirtį ir kompetenciją; 2. vadovybės požiūrį į riziką ir veiklos stilių; 3. vadovybės pasikeitimus per audituojamąjį laikotarpį (pavyzdžiui, naujo vadovo nepatyrimas gali neigiamai paveikti finansinės atskaitomybės parengimą);

1	2
	<ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="426 199 929 337">4. išorinių aplinkybių įtaką ar neįprastą spaudimą vadovybei pateikti neteisingus kai kuriuos finansinių ataskaitų duomenis (pavyzdžiui, susiklosto tam tikri santykiai tarp stebėtojų tarybos narių ir vadovų); <li data-bbox="426 342 929 391">5. ataskaitiniu laikotarpiu patirtas nesėkmes tam tikrose veiklos srityse; <li data-bbox="426 396 929 444">6. informacinius ryšius tarp įmonės padalinių (ypač jeigu jie silpni); <li data-bbox="426 449 929 531">7. įmonės verslo pobūdį, pavyzdžiui, gamybos technologinio proceso ir produkcijos sudėtingumą, įmonės padalinių geografinį išsidėstymą; <li data-bbox="426 535 929 649">8. įmonės ir su ja susijusių šalių ryšius (kai įmonės susietos įvairiais komerciniais ar ūkiniais ryšiais, padidėja melagingos informacijos ir klaidų tikimybė); <li data-bbox="426 654 929 768">9. išorės veiksnius, turinčius įtakos šakai, kuriai įmonė priklauso (pavyzdžiui, ekonominės, politinės ir konkurencinės sąlygos, vartotojų poreikiai ir kt.).

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis IFAC (2013), J. Mackevičius (2009).

M. P. Griffiths (2012) teigia, kad skirti įgimtai rizikai mažai dėmesio pavojinga, nes prireikus tokį sprendimą būtų sunku argumentuotai pagrįsti. Taigi reikia pabrėžti, kad vertinant sąskaitų likučių ir ūkinių operacijų atvaizdavimą dokumentuose ir apskaitos registruose teisingumo nustatymą į įgimtai rizikai vertinti skirtus klausimus auditorius gali gauti atsakymus pasikalbėjęs su vyriausiuoju finansininku ir buhalterijos darbuotojais. Diagnozuodamas ūkinių operacijų atvaizdavimo sintetinėje ir analitinėje apskaitoje būklę auditorius neturi galimybės išsamiau patikrinti ūkinių operacijų įforminimo pirminiuose dokumentuose tikrumo ir tikslumo, nustatyti, ar tiksliai taisomos klaidos, ar nėra klastojimo požymių ir pan. Tačiau kaip teigia J. Mackevičius (2009), auditorius iš pokalbių su buhalterijos darbuotojais turėtų suprasti, kokia naudojama įrašų iš pirminių dokumentų į apskaitos registrus sistema, ar patvirtintas sąskaitų planas ir sąskaitų korespondencija.

Pažymėtina, kad kai įgimta rizika yra vertinama pagal finansinių ataskaitų sudarymo teisingumą, tai reikia įvertinti tai, jog už finansinių ataskaitų sudarymą yra atsakinga būtent įmonės vadovybė. Šią atsakomybę auditorius būtinai nurodo auditoriaus išvadoje. Todėl audito-

rius iš anksto turi nustatyti vadovybės požiūrį, patirtį ir kompetenciją finansinių ataskaitų teisingo sudarymo atžvilgiu. Reikia pabrėžti, kad vertinant įgimtą riziką svarbu atsižvelgti ir į audito praktikos patirtį, kuri pagrindžia tai, kad:

- įgimta rizika beveik visuomet yra didesnė neseniai įsteigtose įmonėse;
- įgimta rizika yra didesnė tose verslo srityse, kuriose egzistuoja santykinai didelė turto straipsnių apyvarta;
- įgimta rizika nuolat mažėja, jeigu auditą kelis kartus iš eilės toje pačioje įmonėje atlieka tas pats auditorius.

8.3. Kontrolės rizika ir jos tyrimas

Kitas audito rizikos elementas – kontrolės rizika – tai rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema laiku neaptiks, neištaisys ar neužkirs kelio galimiems informacijos iškraipymams sąskaitų likučiuose ar ūkinių operacijų grupėse, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais. Tarptautiniai audito standartai teigia, kad kontrolės rizika gali būti apibrėžiama kaip rizika, kad įmonės vidaus kontrolės sistema laiku neužkirs kelio arba nenustatys ir neištaisys reikšmingo iškraipymo, kuris atskirai arba kartu su kitais iškraipymais gali būti tvirtinimo dokumente apie ūkinės operacijos grupę, sąskaitos likutį arba atskleidžiamą informaciją. Vadovybė planuoja kontrolės priemones, būtinąs siekiant sušvelninti konkrečius įgimtus veiksmus. Įmonė įvertina jai grėšiančią riziką ir tada suplanuoja ir įgyvendina atitinkamas kontrolės priemones šiai rizikai sumažinti iki toleruojamo lygio. Taigi galima teigti, kad kontrolės rizikos lygis priklauso nuo įmonės vidaus kontrolės sistemos efektyvumo: kuo blogiau sutvarkyta vidaus kontrolės sistema, tuo kontrolės rizika yra didesnė. Kaip teigia K. Ruhnke, M. Schmidt (2014), auditorius, vertindamas kontrolės riziką, turi prisiminti dar vieną nuostatą: dėl kiekvienos įmonės vidaus kontrolės būdingų įgimtų trūkumų tam tikra kontrolės rizika visada išliks. Auditorius turi atlikti preliminarų kontrolės rizikos įvertinimą, t. y. nustatyti, ar apskaitos sistema ir vidaus kontrolė efektyviai nustato ir ištaiso klaidas ir ne pagal teisės aktus atliktas ūkines operacijas. Vėliau auditorius, remdamasis kontrolės testų rezultatais, turi įvertinti, ar yra sukurtos kontrolės procedūros ir ar jos veikia taip, kaip buvo tikėtasi preliminariai įvertinus kontrolės riziką.

Nustatyti kontrolės rizikos lygį yra ne mažiau sunku nei įgimtos rizikos ir sąlyginio vertinimo šioje srityje taip pat neišvengiama. Remiantis J. Mackevičiumi (2009), pirmiausia siekdamas nustatyti vidaus kontrolės riziką auditorius privalo atlikti tyrimą, kurio metu turi įsitikinti:

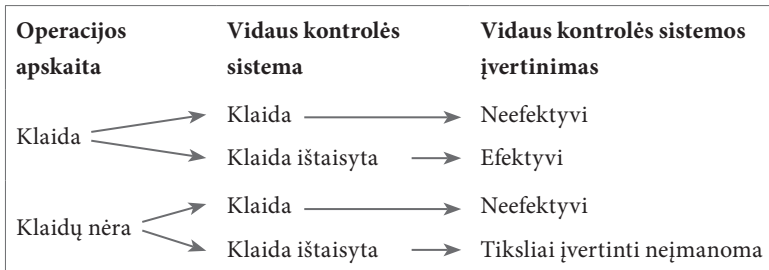
- ar vidaus kontrolės sistema padeda apskaitos sistemai siekti įmonės nusistatytų ir užsibrėžtų tikslų;
- ar visos ūkinės operacijos yra atliekamos neviršijant įgaliojimų;
- ar visos ūkinės operacijos yra teisingai užfiksuojamos sąskaitose būtent tuo laikotarpiu, kuriuo jos buvo atliktos;
- ar įmonėje egzistuoja savikontrolė ir ar ji iš tiesų yra veiksminga;
- ar savikontrolės metu sulyginami apskaitiniai ir faktiniai duomenys, ar nustačius tam tikras neatitiktis atliekami atitinkami koreguotini veiksmai;
- ar atsižvelgiama į rastas neatitiktis ir siekiama tobulinti savikontrolę ir vidaus kontrolės sistemą.

Taigi kontrolės rizikos vertinimas nėra toks jau paprastas, kaip gali pasirodyti iš pirmo žvilgsnio, todėl auditorius paprastai nustato didelę kontrolės riziką tik tada, kai:

- įmonės apskaitos ir vidaus kontrolės sistemos yra neefektyvios;
- įmonės apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų efektyvumo įvertinimas buvo neveiksmingas.

Vienas iš pagrindinių įmonių valdymo instrumentų, kurio diegimas ir naudojimas šiuolaikinėmis ekonomikos sąlygomis sudaro prielaidas pasiekti konkurencinį pranašumą prieš kitas įmones, yra efektyvi vidaus kontrolės sistema. Sparčiai besikeičianti rinka verčia keisti požiūrį į vidaus kontrolę: nuo požiūrio, kai vidaus kontrolė traktuojama tik finansiniu aspektu, iki kontrolės valdymo procesų srityje. Taigi pažymėtina, kad vidaus kontrolė tampa rizikos kontrolės instrumentu ir priemone, leidžiančia ne tik pasiekti užsibrėžtų tikslų ir uždavinių, bet, nors ir iš dalies, tačiau sėkmingai valdyti kontrolę kaip vieną iš audito rizikos komponentų. S. Altschuller, A. N. Fried, D. Gelb (2013) pažymi, kad tik įdiegusi efektyvią vidaus kontrolę įmonė gali objektyviai įvertinti vykdomos veiklos plėtos galimybes ir tendencijas, geba pastebėti ir laiku pašalinti grėsmes ir riziką įmonės egzistencijai, kad būtų išlaikytas nustatytas priimtas konkretus rizikos lygis ir suteiktas pagrįstas užtikrinimas siekiant įmonės tikslų. O nuo šių veiksmų kartu priklauso ir kontrolės rizika, kuri yra svarbus audito rizikos vertinimo komponentas. Taigi, vertindamas

kontrolės riziką, auditorius privalo įsitikinti, ar vidaus kontrolės padalinys dirba planingai, nuosekliai, organizuotai ir efektyviai. Jeigu įmonėje neegzistuoja savikontrolė ir atitinkami įmonės darbuotojai neranda apskaitoje tikrai esančių klaidų ir jų neištaiso, tokia kontrolės sistema yra laikoma neefektyvia. Tačiau, kaip teigia T. F. Henry, J. J. Shon, R. E. Weiss (2011), neefektyvia laikoma ir tokia vidaus kontrolės sistema, kuri užfiksuoja apskaitos sistemoje esančias klaidas, nors jų iš tikrųjų ir nėra. Vidaus kontrolės sistema laikoma neefektyvia ir tada, kai apskaitoje yra klaida, ją pastebi vidaus kontrolės sistema, bet neištaiso (žr. 8.3 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių remiantis IFAC (2013), J. Mackevičius (2009).

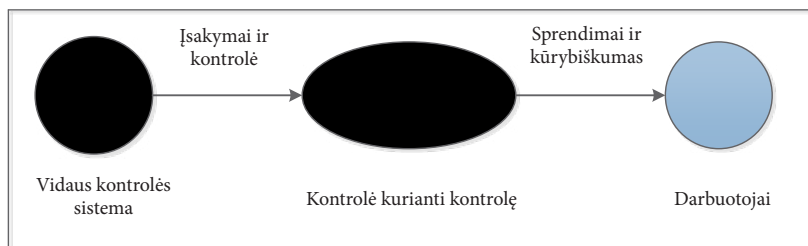
8.3 pav. Vidaus kontrolės sistemos efektyvumo samprata

Pažymėtina, kad siekiant įvertinti kontrolės rizikos lygį auditoriams siūloma visus veiksnius vertinti dviem aspektais:

- pagal vadovybės požiūrį į kontrolę;
- pagal vidaus kontrolės ar audito padalinio veiklą ir jos rezultatus.

Pažymėtina, kad daugelis įmonių vadovų mano, kad ir be valdomos vidaus kontrolės veiktų kitokia nei įprasta vidaus kontrolės sistema, kuri būtų prilyginama savaime vykstančiai kontrolei arba save generuojančiai kontrolei. Nors iš pirmo žvilgsnio toks teiginys neatrodo teisingas, tačiau būtent savaime vykstanti vidaus kontrolė yra tiksliai planuojama ir tampa efektyvesnė, nes yra suteikiama galimybė visus įmanomus vidaus kontrolės metodus susieti siekiant išplėsti įmonėje veikiančią vidaus kontrolės sistemą. Taigi, įmonės vadovybės požiūris šiuo klausimu yra be galo svarbus ir reikšmingas, o auditorius, siekiantis įvertinti kontrolės riziką, privalo ištirti, kokias vis dėlto priemones audituojamos įmonės vadovybė propaguoja ir kokias numato naudoti siekdama gerinti vidaus kontrolės efektyvumą.

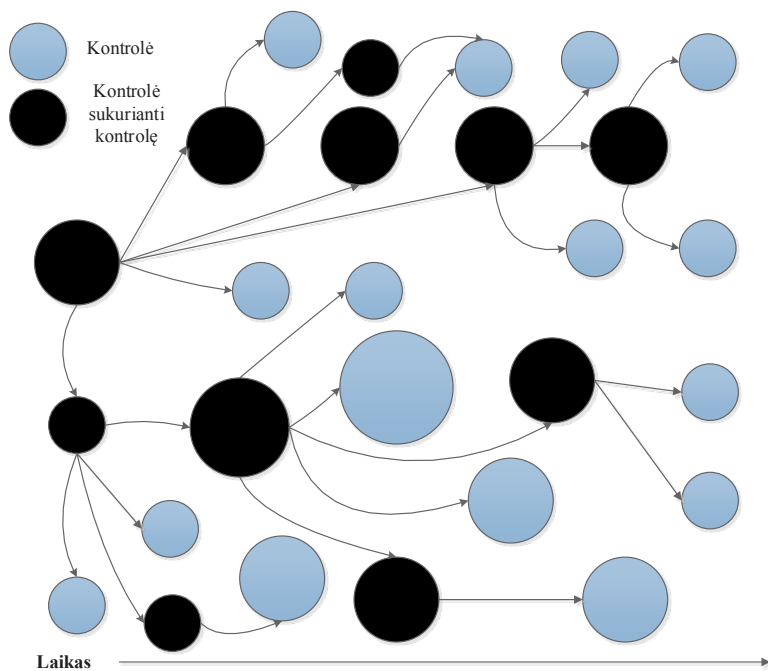
Reikia pažymėti, kad vidaus kontrolės sistemos vaidmuo yra labai didelis, nes užtikrina ne tik klaidų ir apgaulių prevenciją įmonėje, bet ir formuoja joje tvyrančią teigiamą darbo atmosferą (žr. 8.4 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių.

8.4 pav. Efektyvios vidaus kontrolės sistemos elemento veikla

Pažymėtina, kad vidaus kontrolės sistema per įsakymus ir kontrolę veikia įmonės mikroaplinką ir kuria tokią sistemą, kurioje kontrolė pati kuria kontrolę. Kaip teigia M. Leitch (2008), tokia sistema yra ypatinga tuo, kad ne tik didina įmonėje veikiančios vidaus kontrolės sistemos efektyvumą, bet ir plėtoja įmonės kultūrą, sudaro sąlygas kurtis darbuotojų savikontrolėi ir darbinei atsakomybei. Taigi vidaus kontrolės sistema tampa efektyvi net ir tada, kai nėra pakankamai gebanti visur ir visada kontroliuoti įmonės darbuotojus ir jų veiklą. Dėl šios priežasties tokia vidaus kontrolės sistema, kurioje egzistuoja kontrolė, kurianti kontrolę, ne tik padeda efektyviau valdyti turimus materialinius ir žmogiškuosius išteklius, bet ir taupyti, nes įmonės vadovybė priima tokius valdymo sprendimus, kurie išreiškia pasitikėjimą darbuotojais, žinančiais savo pareigys, atsakomybę, ir kurie nelinkę vykdyti apgaulių siekdami išvengti įmonei daromos žalos. Tačiau vidaus kontrolės sistema ne visada gali maksimaliai pagerinti darbo rezultatus, nes įmonės vadovybė turi sukurti tiesioginės kontrolės ir darbuotojų savikontrolės pusiausvyrą. Tik tokios įmonės darbuotojai žino, kad jie yra nuolat prižiūrimi ir kontroliuojami, ir todėl aiškiai suvokia, kad darydami klaidas ar siekdami vykdyti apgaules gali būti lengvai susekti ir nubausti. Būtent toks suvokimas, kaip teigia M. M. Leitch (2012), nesąmoningai verčia įmonės darbuotojus kontroliuoti save, šitaip generuojant daugiau nei įprasta savaime vykstančios kontrolės, kuri savo ruožtu įmonėje atitinkamai sukuria dar daugiau įvairių vidaus kontrolės formų (žr. 8.5 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorių.

8.5 pav. Efektyvios vidaus kontrolės sistemos skerspjūvis

Siekiant susidaryti aiškesnę įmonėje savaime vykstančios vidaus kontrolės vaizdą reikia pabrėžti, kad 8.5 paveiksle pavaizduotos dedamosios rodo vidaus kontrolę, vykstančią įvairiose įmonės srityse skirtingu laiku. Kaip teigia M. M. Leitch (2012), kontrolė, kurianti kontrolę, arba save reguliuojanti kontrolė kuria kitas kontroles, kurios pačios iš savęs kuria dar kitas kontroles. Pažymėtina, kad tik tokia vidaus kontrolės sistema yra tikrai efektyvi ir geba valdyti visas įmonės sritis taip užkirsdama kelią klaidoms ir apgaulėms atsirasti ir plisti. Kuo vidaus kontrolės sistema efektyvesnė, tuo procesas, kai kontrolė kuria savaime vykstančią kontrolę, yra spartesnis, tokiu būdu kuriama ne tik platesnė ir sudėtingesnė, bet ir efektyvesnė įmonėje veikianči vidaus kontrolės sistema. Toks spartus procesas lemia, kad visos įmonėje egzistuojančios kontrolės tampa bendra ir darniai veikiančia vidaus kontrolės sistema.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad tirdamas vadovybės požiūrį į vidaus kontrolę auditorius turi įvertinti ir visų įmonės tarnybų ir darbuotojų

veiksmus, susietus su vidaus kontrole, t. y., kaip kontrolė atlieka savo funkcijas. Vadovybė, neskirianti reikiamo dėmesio vidaus kontrolei, dažniausiai gaus klaidingą informaciją, kuri nerodys realios situacijos, neleis nustatyti kaltų asmenų ir priimti teisingų sprendimų, o įmonės darbuotojai, sužinoję, kad vadovybė nekreipia reikiamo dėmesio vidaus kontrolei, neretai tuo pasinaudoja. O būtent tai lemia ir įmonėje egzistuojančių tyčinių ir netyčinių klaidų ar apgaulių skaičių. M. T. Biegelman, J. T. Bartow (2012), M. Power (2013), Y. I. Lou, M. L. Wang (2011) ir kiti mokslininkai išreiškia nuomonę, kad tiksliausia yra nustatyti ir kovoti su tyčinių ar netyčinių klaidų ir apgaulių atsiradimo priežastimis, kurios paprastai kyla dėl nepakankamos vidaus kontrolės, todėl vidaus kontrolės efektyvumo vertinimas tampa itin reikšmingu ir neišvengiamu veiksniu ir audito rizikos vertinimo metu. Be abejo, auditorius neišvengiamai turi susipažinti ir su vidaus kontrolės ar audito padalinio veikla, jos darbuotojų darbo organizavimu, naudojama audito metodika, o vertindamas kontrolės riziką turi įsitikinti, ar vidaus audito tarnyba efektyviai ir teisingai įvertina apskaitos ir finansinės atskaitomybės būklę.

8.4. Neaptikimo rizika

Kaip teigia D. V. Budescu, M. E. Peecher, I. Solomon (2012), neaptikimo rizika – tai rizika, kad auditorius neaptiks reikšmingų iškraipymų sąskaitų likučiuose arba ūkinių operacijų grupėse, kurie gali būti reikšmingi patys savaime arba kartu su kitais iškraipymais. Vadovaujantis tarptautiniais audito standartais neaptikimo rizika gali būti apibrėžiama kaip rizika, kad auditorius, atlikdamas procedūras audito rizikai sumažinti iki priimtina žemo lygio, neaptiks esamų iškraipymų, kurie gali būti reikšmingi atskirai arba kartu su kitais iškraipymais. Pažymėtina, kad jeigu įgimta ir kontrolės rizikos priklauso nuo įmonės vadovybės ir personalo, tai neaptikimo rizika dažniausiai priklauso nuo auditoriaus profesinės kompetencijos ir patirties. Tačiau net ir tais atvejais, kai auditorius yra kompetentingas ir turi didelę patirtį, neaptikimo rizika negali būti nulinė, nes auditorius paprastai netikrina visiškai visų sandorių, sąskaitų likučių, ūkinių operacijų ir pan. Neaptikimo rizika padidėja, kai auditorius pasirenka netinkamą audito procedūrą, neteisingai taiko tam tikrą procedūrą, neteisingai interpretuoja audito rezultatus ir kt. Pasak S. Altschuller, A. N. Fried, D. Gelb (2013), neaptikimo riziką galima sumažinti laikantis profesinio skepticizmo, atidumo, atsargumo, kruopštu-

mo principų, tinkamai planuojant audito darbą ir nuosekliai peržiūrint atliktą darbą. Auditorius turi žinoti, kad kuo didesnė yra reikšmingų iškraipymų rizika, tuo mažesnė neaptikimo rizika, ir priešingai – kuo mažesnė yra reikšmingų iškraipymų rizika, tuo didesnė neaptikimo rizika.

Neaptikimo rizika iš dalies priklauso ir nuo audituojamos įmonės apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų būklės: nustatyti klaidas, esant netvarkingai apskaitai ir silpnai kontrolei, yra sunkiau. Tačiau auditorius, nors ir suvokdamas, kad visų klaidų ir iškraipymų nesuras, turi kruopščiai planuoti ir atlikti visas įmanomas audito procedūras. Taigi galima teigti, kad neaptikimo rizika yra itin glaudžiai susijusi su įgimta ir kontrolės rizika. Vyrauja nuostata, kad visas minėtas rizikas auditorius turėtų vertinti kartu, o ne atskirai. Įgimta rizika visada buvo, yra ir bus, nepriklausomai nuo to, ar audituojamoje įmonėje veikia vidaus kontrolė. Įgimtos ir kontrolės rizikos įvertinimas turi įtakos auditoriaus atliekamų savarankiškų audito procedūrų, kuriomis siekiama sumažinti neaptikimo riziką iki priimtino lygio, pobūdžiui, laikui ir apimčiai. M. P. Griffiths (2012) teigia, kad egzistuoja atvirkštinis ryšys tarp neaptikimo rizikos ir įgimtos bei kontrolės rizikos lygio. Jei įgimta ir kontrolės rizika yra didesnė, neaptikimo rizika turėtų būti maža, kad audito rizika turėtų sumažėti iki priimtino lygio. Jei įgimta ir kontrolės rizika maža, leidžiama didesnė neaptikimo rizika, kad audito rizika sumažėtų iki priimtino lygio. Kai auditorius įvertina, kad įgimta ir kontrolės rizika yra didelė, jis turi nuspręsti, ar jo atliekamos savarankiškos audito procedūros galės pateikti pakankamų ir patikimų audito įrodymų, kad neaptikimo rizika ir bendra audito rizika sumažėtų iki priimtino lygio. Jeigu auditorius nusprendžia, kad neaptikimo rizika negali būti sumažinta iki priimtino lygio, jis turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę. Svarbu neaptikimo riziką įvertinti tinkamai; jei auditorius neaptikimo riziką įvertins nepakankamai, jam gali grėsti finansiniai nuostoliai ar įvaizdžio netekimas, o jei jis skirs pernelyg daug dėmesio neaptikimo rizikai mažinti, auditas gali tapti itin brangus. Teisingas neaptikimo rizikos įvertinimas yra auditoriaus darbo efektyvumo ir kokybės rodiklis, todėl būtina išsiaiškinti visas ją lemiančias priežastis. Atliktos mokslinės literatūros analizės rezultatai rodo, kad galima išskirti šiuos neaptikimo riziką lemiančius veiksnius:

- tikimybė neatpažinti specifinių situacijų;
- pasirinkti netinkamą audito procedūrą;
- tikimybė iš audito duomenų ir analitinės apžvalgos padaryti neteisingas išvadas;

- nepastebėta klaida;
- netinkami koreguojantys veiksmai;
- nesugebėjimas surinkti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų, kai reaguojama į įvertintus audito rizikos komponentus;
- auditoriaus įsitikinimai dėl pakankamų ir tinkamų audito įrodymų gali būti klaidingi;
- pakankamo supratimo apie įmonę ir jos aplinką neįgijimas;
- neteisingai interpretuoti audito rezultatai;
- įmonės apskaitos ir vidaus kontrolės būklė;
- apskaitos principų ir audito standartų klaidingas supratimas ar taikymas;
- netinkamas planavimas;
- tikimybė neatlikti būtino audito darbo dėl laiko stokos ar didelių išlaidų;
- tikimybė nepastebėti klaidos ar apgaulės dėl netinkamo atrankos metodo.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad įgimta ir kontrolės rizika priklauso nuo įmonės vadovybės ir personalo, o neaptikimo rizika – nuo auditoriaus, jo kvalifikacijos, patirties, darbštumo ir kitų savybių. Nepaisant to, kad auditorius gali būti labai profesionalus, neaptikimo rizika negali būti lygi nuliui. Ji, didesnė ar mažesnė, egzistuoja visada, nes auditas yra neišsisinis, t. y. tikrinant kai kurios operacijos, veiklos sritys, dokumentai ir pan. praleidžiami. Auditorius privalo objektyviai įvertinti savo galimybes ir stengtis kuo geriau suprasti realią situaciją, žinoti, kad visų klaidų ir netikslumų neatras, nes apskaitos ir kontrolės sistemos labai sudėtingos, jų terpė palanki klaidoms ir apgalei. Tarptautiniuose audito standartuose nustatyta, kad reikšmingų iškraipymų rizika tvirtinimo lygmeniu yra sudaryta iš dviejų dalių: įgimtos rizikos ir kontrolės rizikos. Todėl paprastai įgimta rizika ir kontrolės rizika neišskiriamos – jos dažniausiai bendrai vadinamos reikšmingų iškraipymų rizika. Tačiau auditorius įgimtą riziką ir kontrolės riziką gali vertinti atskirai arba kartu, atsižvelgdamas į pasirinktus audito metodus ar metodiką bei į praktines aplinkybes.

8.5. Audito rizikos įvertinimas

Auditorius turi suprasti visos šios aptartos rizikos prigimtį ir atsiradimo aplinkybes, sugebėti jas objektyviai vertinti. Įvertinti audito riziką

ypač sudėtinga ir daugelio autorių nuomonės šiuo klausimu skiriasi. Tačiau praktikoje egzistuoja keletas pagrindinių audito rizikos vertinimo būdų ir metodų, kuriuose audito rizika nagrinėjama kaip įgimtos rizikos, kurios auditorius negali kontroliuoti, kontrolės ir neaptikimo rizikų sąryšis, matematiškai išreiškiamas formule:

$$AR = RIR \times NR, \quad (8.1)$$

kur:

AR – audito rizika;

RIR – reikšmingų iškraipymų rizika;

NR – neaptikimo rizika.

Reikšmingų iškraipymų rizika apibrėžiama kaip rizika, kad finansinėse ataskaitose yra reikšmingų iškraipymų dar prieš pradedant audito darbą. Ji yra vertinama finansinių ataskaitų lygmeniu (dažnai tai paplitusi rizika, turinti įtakos daugumai tvirtinimų) ir tvirtinimų lygmeniu, kurie teikiami apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų lūkesčius ir atskleidžiamą informaciją. Svarbu pabrėžti, kad reikšmingų iškraipymų rizika apima įgimtą riziką ir kontrolės riziką, todėl išreiškiama formule:

$$RIR = IR \times KR, \quad (8.2)$$

kur:

RIR – reikšmingų iškraipymų rizika;

IR – įgimta rizika;

KR – kontrolės rizika.

Pažymėtina, kad audito rizikos modelis parodo tiesinę priklausomybę tarp audito rizikos ir jos komponentų: įgimtos, kontrolės ir neaptikimo rizikų. Todėl gali būti naudojami trys būdai norint sumažinti audito riziką iki priimtino lygio:

- sumažinti įgimtą riziką. Auditorius įgimtą riziką įvertina atsižvelgdamas į įmonės savybes, tad šis įvertinimas daromas audito planuojant ir jis dažniausiai nepasikeičia, nebent paaiškėtų tam tikros aplinkybės;
- sumažinant kontrolės riziką. Kadangi kontrolės rizikos įvertinimas priklauso nuo įmonės vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo, tai auditorius gali sumažinti kontrolės riziką atlikęs papildomą kontrolės testų kiekį, kurie patvirtintų, kad įmonėje yra veiksminga vidaus kontrolės sistema;

- sumažinant neaptikimo riziką. Auditorius, atlikęs papildomas audito procedūras ir (ar) pritaikęs platesnę atranką, gali sumažinti neaptikimo riziką ir kartu audito riziką. Be to, galima pastebėti, kad audito rizikos modelis remiasi tikimybių teorija, kai visi trys audito rizikos komponentai (įgimta, kontrolės ir neaptikimo rizikos) yra laikomi kaip atskirais, vienas nuo kito nepriklausomais, įvykiais. Todėl, kaip teigia M. De Martinis, H. Fukukawa, T. J. Mock (2011), jame audito rizika suprantama kaip įvykių rinkinys ir trijų tikimybių rezultatas.

Audito rizikos modelis pateikia tam tikrą supratimą apie audito riziką ir jos komponentus. Pagal jį, kaip teigia R. P. Srivastava, T. J. Mock (2010), auditorius gali įvertinti audito rizikos komponentus, atsižvelgdamas į jų dydį lemiančius veiksnius. Remdamasis gautais audito rizikos komponentų įvertinimais, auditorius priima sprendimą dėl audito įrodymų, gautų iš įmonės vidaus ir išorės šaltinių. Todėl pažymėtina, kad audito rizikos modelis pateikia tam tikrą supratimą apie audito rizikos komponentus:

- negalima visiškai pasitikėti įgimta rizika ($IR = 0$), neatsižvelgiant į kitas audito procedūras, nes tai nulemtų, kad audito rizikos analizuojamu atveju nėra;
- negalima visiškai pasitikėti įmonės vidaus kontrolės sistema ($KR = 0$), neatsižvelgiant į kitas audito procedūras, nes tai nulemtų, kad audito rizikos analizuojamu atveju nėra;
- audito rizika bus didelė ir auditas bus netinkamas, jei audito rizikos komponentų įvertinimai bus pernelyg aukšti;
- neaptikimo rizikos sumažinimas iki minimalaus lygio leidžia sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio.

Tačiau reikia atsižvelgti ir į kitus veiksnius, todėl daugelyje mokslinės literatūros šaltinių akcentuojama ir tai, kad:

- jeigu auditorius nori pasiekti priimtina audito veiksmingumą, tai neaptikimo rizikos rodiklis (NR) turi būti labai aukštas, esant nepatikimai įmonės vidaus kontrolės sistemai;
- negalima planuoti didelės aptikimo rizikos tikimybės, nes tai reikštų, kad bloga audito kokybė yra iš anksto planuojama. Iš esmės nebūna tokio atvejo, kad kuri nors rizikos rūšis visai negzistuotų, t. y. matematinėje formulėje įgytų nulinę reikšmę. Tai reikštų, kad audito rizikos nėra, tada atlikti auditą irgi nebūtų prasmės, kadangi ir taip aišku, kad viskas gerai.

Audito rizikos modelio išaiškinimas, kad įgimta, kontrolės ir neaptikimo rizikos negali būti lygios nuliui, patvirtina visų audito rizikos komponentų įvertinimo svarbą, atliekant auditą. M. P. Griffiths (2012) pažymi, kad audito rizikos modelis teoriškai veda audito procedūrų parinkimo link, parodydamas veiksmingą ir efektyvų, rizika paremtą ir pagrįstą planą, kuris padeda auditoriui nuomonės formulavimo procese. Išskiriami trys audito rizikos modelio panaudojimo būdai planuojant auditą:

- audito rizikos modelis padeda įvertinti audito planą, priklausomai nuo auditoriaus kvalifikacijos. Įvertinus audito rizikos komponentus galima apskaičiuoti audito rizikos lygį ir jį palyginti su priimtinu audito rizikos lygiu. Nors minėtas įvertinimas gali padėti auditoriui nustatyti priimtina audito rizikos lygį, tačiau jis nėra veiksmingas;
- audito rizikos modelis leidžia nustatyti neaptikimo riziką. Žinome, kad auditorius, parinkdamas audito procedūras, jų apimtį ir laiką, gali keisti tik neaptikimo riziką.

Pažymėtina, kad šis audito rizikos modelis taikomas norint suprasti audito rizikos komponentų tarpusavio ryšius ir jų ryšius su audito įrodymais. Be abejo, šiuos ryšius suprasti itin svarbu, norint surinkti reikiamą audito įrodymų kiekį. Taigi, audito rizikos modelis yra naudingas ir audito planavimo tikslais:

- auditorius gali pasinaudoti modeliu, norėdamas sužinoti atskirų jo kintamųjų įtaką;
- nustatyti audito testų ir procedūrų apimtį, t. y. apskaičiuoti priimtina aptikimo riziką, taip pat pageidaujamą audito riziką, ir egzistuojančias įgimtą ir kontrolės rizikas.

Kuo mažesnė įgimta ir kontrolės rizikos, tuo didesnė neaptikimo rizika, kurią auditorius gali priimti, tai aiškiai matoma ir audito rizikos vertinimo modelyje. Audito rizikos modelis nesumenkina reikšmingo išskraipymo rizikos, o yra tinkamas siekiant apibūdinti ir auditoriaus elgesį esant netyčinėms finansinių ataskaitų klaidoms. Taigi neaptikimo rizika gali būti pašalinta:

- veiksmingai planuojant auditą;
- atliekant audito procedūras, kuriomis reaguojama į nustatytus reikšmingus išskraipymus;
- tinkamai pasirenkant darbuotojus auditui atlikti;
- prižiūrint ir peržiūrint atlikto audito darbą.

Pažymėtina, kad auditoriui neturi rūpėti kiekvienas galimas informacijos iškraipymas, kuris gali būti įmonės finansinėse ataskaitose. Todėl reikšmingumo koncepcija įtraukiama į rizikos vertinimo procesą, o audito procedūrų pobūdžio, apimties ir jų atlikimo laiko parinkimas yra neatskiriama modelio dalis.

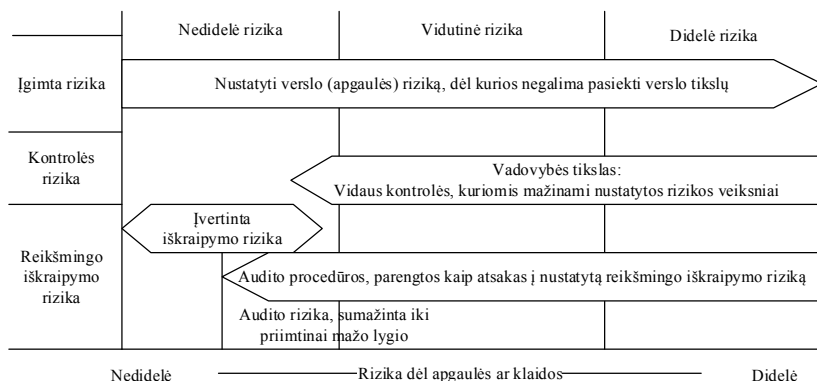
A. D. Akresh (2010) teigia, kad audito rizikos modelis padeda auditoriui geriau suprasti įvairių rizikų tarpusavio ryšius. Pabrėžtina, kad neaptikimo rizika yra artimai susijusi su pasitikėjimu, kurį auditorius pasiekia atlikdamas esmines procedūras. Kuo žemesnės neaptikimo rizikos auditoriui reikia, tuo daugiau sąskaitų ir balansų reikės patikrinti, tokiu atveju aukšta neaptikimo rizika yra leidžiama (pavyzdžiui, jei kontrolės rizika yra žema). Kuo daugiau sąskaitų ir balansų yra patikrinama, tuo auditorius yra labiau garantuotas, kad įmonės pateikta finansinė atskaitomybė yra teisinga. Jeigu egzistuoja santykinai žema neaptikimo rizika, tai pasitikėjimo lygis bus aukštas. Jis apskaičiuojamas taip: iš pasitikėjimo lygio, kuris yra 100 procentų, atimamas neaptikimo rizikos procentas. Jeigu neaptikimo rizika yra 10 procentų ir finansinė atskaitomybė tai parodo, tai pasitikėjimo lygis bus 90 procentų, o tai reiškia, kad auditorius nori 90 procentų pasitikėjimo lygio, kadangi finansinei atskaitomybei patikrinti naudojami testai yra reprezentatyvūs ir parodo teisingą visų sąskaitų ir balansų vaizdą. Pagrindinė idėja yra ta, kad būtent auditoriui reikia nuspręsti, kokia vis dėlto audito rizika jam yra priimtina. Nustatytas bendrasis reikšmingumas tampa veiksnium, pagal kurį galiausiai vertinama audito sėkmė arba nesėkmė. Pavyzdžiui, tarkime, kad 20 000 eurų suma buvo nustatyta kaip bendrasis reikšmingumas. Jeigu atlikus audito procedūras:

- jokių iškraipymų nenustatoma – pareiškiami nemodifikuota nuomonė;
- nustatyta neištaisytų nedidelių (nereikšmingų) iškraipymų – pareiškiami nemodifikuota nuomonė;
- buvo nustatyta neištaisytų iškraipymų, viršijančių nustatytą reikšmingumo dydį (20 000 eurų), ir vadovybė neparodė noro padaryti reikalingas korekcijas – reikėtų pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę;
- finansinėse ataskaitose yra neištaisytų klaidų, kurių vertė viršija nustatytą reikšmingumo dydį (20 000 eurų), tačiau auditorius jų nenustatė – gali būti pareikšta netinkama nemodifikuota audito nuomonė.

Reikia pabrėžti, kad vienintelė rizika, kurią kontroliuoja auditorius, yra neaptikimo rizika, taigi, kai įgimta ir kontrolės rizikos yra aukštos, auditorius turi imtis veiksmų, kad sumažintų neaptikimo riziką (tokiu atveju atlikus testus pasitikėjimo lygis vis tiek išlieka aukštas). Todėl, siekdamas sumažinti audito riziką iki priimtina žemo lygio, auditorius privalo:

- nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką; ir
- apriboti neaptikimo riziką. Tai galima pasiekti atliekant procedūras, kurios yra atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką tiek finansinių ataskaitų lygmeniu, tiek tvirtinimų apie ūkinių operacijų grupes, sąskaitų likučius ar atskleistą informaciją lygmeniu.

Audito rizikos lygio vertinimo formulė leidžia patikėti, kad audito rizika yra nustatoma lengvai ir kad užtenka tik sudauginti visus faktorius. Tačiau, kaip pažymi Z. Hajiha (2012), viskas nėra taip paprasta, nes yra gana sunku ir subjektyvu šiuos veiksnius nustatyti ir išmatuoti. Būtent dėl šios priežasties auditoriai, vertindami audito riziką, dažniausiai vartoja kokybinius terminus – nedidelė, vidutinė ir didelė rizika (žr. 8.6 pav.).



Šaltinis: Šaltinis: IFAC (2013).

8.6 pav. Audito rizikos interpretacija

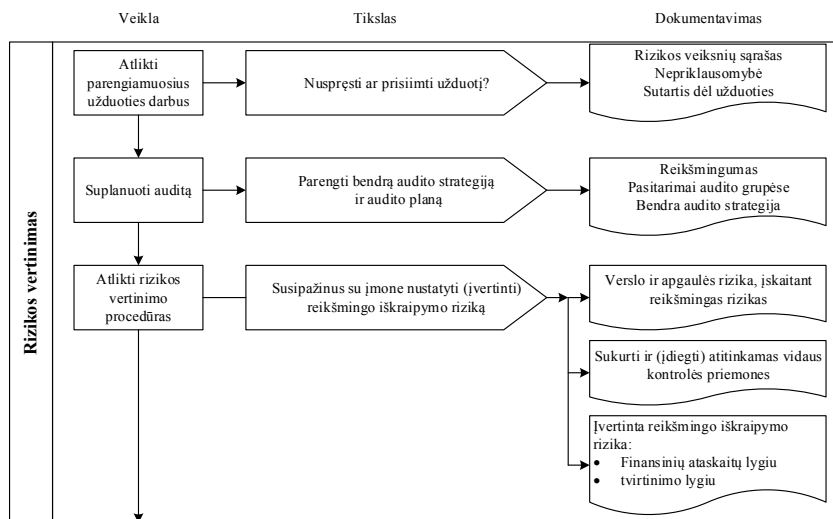
Kaip teigia IFAC (2013), įgimtos rizikos rodyklė apima visus verslo ir apgaulės rizikos veiksnius, dėl kurių finansinės ataskaitos gali būti reikšmingai iškraipytos. Tačiau kontrolės rizikos rodyklė apima paplitusias ir konkrečias kontrolės procedūras, kuriomis vadovybė siekia

sumažinti finansinių ataskaitų informacijos iškraipymo riziką. Įgimtos rizikos rodyklės dalis, kurios nepadengia kontrolės rizikos rodyklę, dažniausiai vadinama likutine rizika arba rizikos tolerancija. Įžvelgiama ir tai, kad įgimta rizika daro įtaką kontrolės rizikai, kadangi jos tiesiogiai esti priklausomos viena nuo kitos. Taip pat pabrėžtina, kad įmonės vadovybės patirtis neretai atsveria šakoje esančią riziką ir verslo riziką. Tačiau principas yra aiškus, jeigu audito rizika yra žema ir auditorius žino, kad įgimta ir kontrolės rizikos yra aukštos, tada neaptikimo rizika bus žema. Tačiau jei įgimta rizika yra aukšta, tačiau vadovybė turi gerą vidaus kontrolės sistemą ir kontrolės aplinka yra gera, auditorius net ir žinodamas, kad neaptikimo rizika yra aukšta, gali atlikti mažiau procedūrų.

Pažymėtina, kad audito rizikos modelis nėra taikomas griežta apskaičiavimo prasme, todėl dauguma auditorių elgiasi atsargiai, kai atlikdami skaičiavimus arba nustatydami rizikų ribas, pasitelkia subjektyvius terminus „nedidelė“, „vidutinė“, „didelė“. Dėl šios priežasties galima teigti, kad audito rizikos vertinimas apima daug subjektyvių veiksmų, todėl ir auditorius, atlikdamas įmonės auditą, turi vadovautis profesiniu sprendimu, svarstydamas ir tarpusavyje derindamas audito rizikos komponentus. Tuo atveju, jei įvertinus audito rizikos komponentus ir sudarius audito planą, audito įrodymai rodytų, kad:

- reikšmingų iškraipymų, viršijančių reikšmingumą, nėra, tai įvertinta audito rizikos suma yra priimtina;
- egzistuoja reikšmingi iškraipymai, tai tikslinga matematinio audito rizikos modelio atsisakyti ir dar atlikti papildomą audito procedūrų kiekį, kad būtų galima maksimaliai identifikuoti ir kiekybiškai įvertinti įmonės finansinėse ataskaitose egzistuojančius iškraipymus.

Auditoriaus tikslas – nustatyti ir įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką, atsiradusią dėl apgaulės ar klaidos finansinių ataskaitų, ir tvirtinimų lygmeniu susipažinus su įmone ir jos aplinka, įskaitant įmonės vidaus kontrolę, bei tuo remiantis reaguojant į reikšmingų iškraipymų riziką suplanuoti ir įgyvendinti veiksmus (IFAC 2013).



Šaltinis: Šaltinis: IFAC (2013).

8.7 pav. Audito rizikos vertinimas

Taigi, remiantis tarptautiniais audito standartais, svarbiausias rizikos vertinimo proceso etapas – nustatyti visas svarbiausias rizikas. Jeigu auditorius nenustato verslo ir apgaulės rizikos veiksnių, tokie veiksniai nebus įvertinti ar dokumentuoti ir nebus suplanuota (jeigu reikia) tinkamo audito atsako į tokią riziką. Būtent todėl gerai suplanuotos rizikos vertinimo procedūros yra tokios svarbios siekiant užtikrinti audito veiksmingumą. Tokias rizikos vertinimo procedūras turi atlikti atitinkamo lygio darbuotojai (IFAC, 2013). Pagal Tarptautinius audito standartus reikalavimus auditui viso audito metu auditorius privalo priimti profesinius sprendimus ir juos atitinkamai dokumentuoti. Įprastiniai rizikos vertinimo proceso metu atliekamų užduočių pavyzdžiai yra tokie: sprendimas priimti klientą arba tęsti santykius su esamu klientu; bendros audito strategijos sukūrimas; reikšmingumo nustatymas; reikšmingo iškraipymo rizikos įvertinimas, įskaitant reikšmingų rizikos veiksnių ir kitų sričių, kurios gali reikalauti ypatingo auditoriaus dėmesio, nustatymą; lūkesčių, kurių bus tikimasi atliekant analitines procedūras, apibrėžimas ir panašiai.

Pažymėtina, kad audito rizikos modelis buvo pasiūlytas kaip viena iš auditui planuoti skirtų pagalbinių priemonių, ypač dėl atitinkamo

atrankos rizikos dėl detalių testų lygio nustatymo. Kadangi detalios procedūros yra brangios, todėl tokių testų ir tokios apimties, kuri yra būtina, atlikimas gali padidinti audito veiksmingumą. Žinant, kad auditorius visada turi siekti priimtina žemo audito rizikos lygio, reikia pabrėžti, kad tai jis gali padaryti tik sumažinęs kiekvieną arba bent vieną iš audito rizikos komponentų. Todėl reikšmingumo iškraipymo rizikos (įgimtos ir kontrolės rizikų) vertinimas tampa itin svarbiu veiksniu, turinčiu įtakos neaptikimo rizikos vertinimui, ir į tai betarpiškai turėtų būti atsižvelgiama (žr. 8.8 pav.).

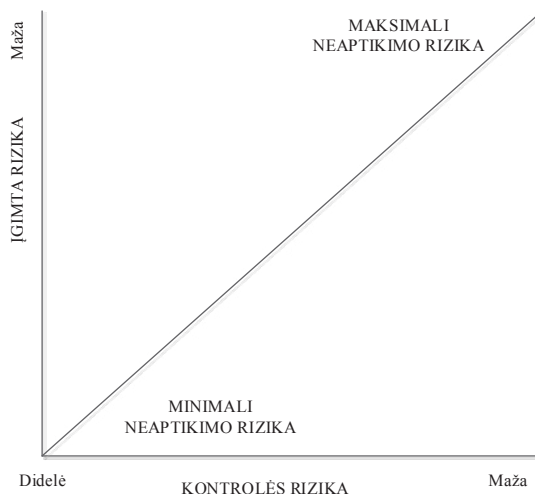
Reikšmingo iškraipymo rizika = Įgimta rizika x Kontrolės rizika

Įgimta rizika	Žema (1)	Vidutinė (2)	Aukšta (3)
Aukšta (3)	Vidutinė 3(3x1)	Aukšta 6(3x2)	Aukšta 9(3x3)
Vidutinė (2)	Žema 2(2x1)	Vidutinė 4(2x2)	Aukšta 6(2x3)
Žema (1)	Žema 1(1x1)	Žema 2(1x2)	Vidutinė 3(1x3)
	Žema (1)	Vidutinė (2)	Aukšta (3)
	Kontrolės rizika		

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis M. Leitch (2008).

8.8 pav. Įgimtos ir kontrolės sąveikos vertinimo matrica

Jeigu auditorius, išanalizavęs audituojamos įmonės aplinką ir joje veikiančią vidaus kontrolės sistemą, patvirtina didelio reikšmingumo iškraipymo riziką, tai jis yra priverstas audito metu pasiekti priimtina žemą aptikimo rizikos lygį. O tai įmanoma padaryti, kaip teigia J. R. Francis (2011), tik atliekant audito procedūras, kurių pobūdis, apimtis ir laikas leistų surinkti tinkamų ir pakankamų įrodymų apie finansinių ataskaitų teisingumą. Reikšmingumo iškraipymo rizika formuoja teorinį pradžios tašką numatant tolesnes audito procedūras, o tai atskleidžia atvirkštinio ryšio tarp aptikimo rizikos ir reikšmingo iškraipymo rizikos (įgimtos ir kontrolės rizikų) esmę: jei įgimta ir kontrolės rizikos didelės, neaptikimo rizika turėtų būti maža, kad audito rizika būtų sumažinta iki priimtina žemo lygio, ir atvirkščiai (žr. 8.9 pav.).



8.9 pav. Audito rizikos dydžio vertinimas

Teoriškai auditorius galėtų sumažinti neaptikimo riziką iki tokio lygio, kokio nori. Tačiau nepaisant to, kad auditorius gali būti labai profesionalus, neaptikimo rizika negali būti lygi nuliui. Neaptikimo rizika egzistuoja visada, net jei auditorius patikrintų visai visus sąskaitų likučius ar ūkinių operacijų grupes, kadangi dauguma audito įrodymų yra labiau įtikinamojo negu sprendžiamojo pobūdžio. Tai nėra įmanoma, nes auditas yra neišsistinis, t. y. tikrinamos ne visos ūkinės operacijos, veiklos sritys, dokumentai.

Apibendrinant audito rizikos vertinimą reikia pažymėti, kad sudarydamas audito planą, numatydamas audito strategiją, etapus, atlikimo laiką ir daugelį kitų dalykų, auditorius turi nustatyti audito rizikos laipsnį. Itin svarbu yra nustatyti, kokios gali būti ir priimtino rizikos lygio prisiėmimo pasekmės. Jeigu auditoriui vis dėlto dėl vienokių ar kitokių priežasčių nepavyksta pagrįstai nustatyti audito rizikos laipsnio, laikoma, kad egzistuoja aukšta audito rizika. Daugelyje mokslinės literatūros šaltinių teigiama, kad mažą ir vidutinę riziką daugelis audito specialistų laiko priimtina rizika, kurią galima apibūdinti šiais požymiais:

- ankstesnė auditoriaus rizikos vertinimo patirtis rodo, kad rizika esti priimtina;

- audituojamoje įmonėje dirba kompetencija pasižyminti vadybė ir kitas auditui ir jam vertinti svarbus personalas;
- apskaitos sistema yra gerai tvarkoma, egzistuoja santykinai stipri savikontrolė;
- audituojamos įmonės vystomas verslas yra vertintinas kaip žemos rizikos objektas, t. y. įsteigtas pakankamai seniai, esti pastovus;
- efektyvi vidaus kontrolė, geras vadovavimas, įmonėje aktyviai dirba direktorių taryba.

Pažymėtina, kad audito rizika priklauso nuo daugelio veiksnių, o jiems tirti auditoriai savo praktikoje skiria vis daugiau dėmesio ir pastaruosius grupuoja pagal du požymius:

- priklausomumą nuo auditoriaus;
- audito rizikos rūšį.

M. P. Griffiths (2012) pabrėžia, kad priklausantys nuo auditoriaus veiksniai yra tokie, kurie tiesiogiai susiję su auditoriaus profesine kompetencija, jo nepriklausomybe, sąžiningumu, objektyvumu, apdairumu, atsargumu ir kt. Todėl auditorius, vengdamas didesnės rizikos, turi nuolat kelti savo kvalifikaciją, studijuoti įstatymus, teisės aktus, normatyvinę medžiagą, naujausią literatūrą, remtis kolegų patirtimi. Jis turi įsisąmoninti, kad esant didelei rizikai neišvengiama klaidų ir netikslumų, kad mažėja tikimybė objektyviai įvertinti būklę, galima prarasti autoritetą ir pasitikėjimą, t. y. tas savybes, kurios pelnomos per kelerius sąžiningo darbo metus. Tuo tarpu nepriklausantys nuo auditoriaus veiksniai atsiranda dėl kliento tam tikrų veiksmų, tarkime, dėl ekonominių nusikaltimų, piktybiškai pažeidus mokesčių tvarką, nepaisant įstatymų ar įmonės statuso, nuostatų ir kt. Auditorius visada turi atsižvelgti į įvairias piktnaudžiavimų rūšis, net ir teorines, aprašytas literatūroje. Rinkos ekonomikos sąlygomis ypač pasireiškia piktnaudžiavimai, susiję su konkurencija, kerštu, noru greitai praturtėti.

Pagal audito rizikos rūšis skiriami veiksniai, turintys įtakos:

- įgimtai rizikai;
- kontrolės rizikai;
- neaptikimo rizikai.

Šias rizikos rūšis veikia įvairūs, skirtingo pobūdžio veiksniai (žr. 8.3 lentelę).

8.3 lentelė. Veiksniai, turintys įtakos įgimtai, kontrolės ir neaptikimo rizikai

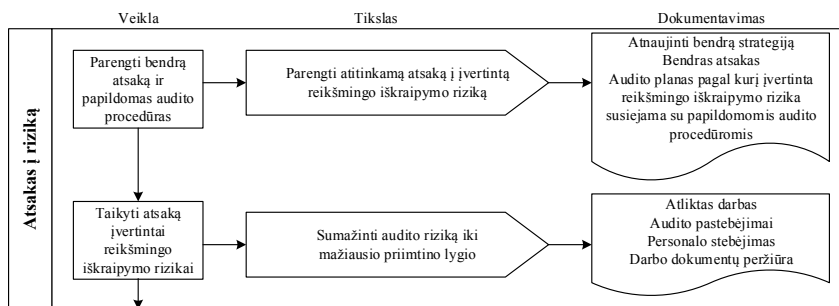
Rizikos rūšys	Veiksniai
1	2
1. Įgimta rizika	<ol style="list-style-type: none"> 1) makroekonominė aplinka (valiutos kursų nestabilumas, mokesčių sistemos trūkumai, dažni ekonominės ir politinės sistemos pokyčiai, aukštas infliacijos arba defliacijos lygis); 2) ūkio šakos, kuriai atstovauja įmonė, ypatybės (paklausos kitimas šakoje, ekonominės ir konkurencinės sąlygos, naujų technologijų atsiradimas, šakoje naudojamos apskaitos programos, aukštas korupcijos lygis, nestabilumas, įmonių bankrotas ir kt.); 3) įmonės verslo pobūdis (gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų asortimentas ir sudėtingumas, valdymo struktūra, gamybos įrenginių ir technologinių procesų sudėtingumas); 4) įmonės geografinė padėtis; 5) įmonės darbo organizavimo metodai ir sąlygos; 6) įmonės vadovybės išsilavinimas, patirtis, sąžiningumas; 7) apskaitos sistemos sudėtingumas; 8) ūkinių operacijų sudėtingumas, ypač tokių, kurioms įvertinti reikalingi ekspertai; 9) anksčiau buvusių audito ar kitokių patikrinimų rezultatai; 10) patirtos nesėkmės, veiklos tęstinumo sutrikimai, piktnaudžiavimų atvejai, ypatinga įtampa įmonės viduje; didelis turto judėjimas.
2. Kontrolės rizika	<ol style="list-style-type: none"> 11) personalo valdymo ir priežiūros sistema; 12) personalo pareigų pasiskirstymas; 13) apskaitos darbuotojų kvalifikacija ir kompetencija; 14) apskaitos kompiuterizavimo lygis; 15) vidaus kontrolės sistemos atliekamos funkcijos ir jų dokumentavimas; 16) kontrolės procedūrų įteisinimo nebuvimas; 17) dažna buhalterių, finansininkų, teisininkų ir vidaus auditorių kaita.

1	2
3. Neaptikimo rizika	18) auditoriaus kvalifikacija ir jo teorinis pasirengimas; 19) auditoriaus praktinė patirtis; 20) auditoriaus asmeninės savybės, ypač sąžiningumas, objektyvumas, darbštumas, apdairumas; 21) audito testai ir procedūros, jų atlikimo trukmė ir nuoseklumas; 22) klaidų reikšmingumo lygio nustatymas; 23) neteisingas atrankos metodų parinkimas; 24) auditui atlikti naudojama nepatikima informacija.

Išnaša: Šaltinis: sudaryta autorių.

Audito rizikos veiksnius reikėtų tirti jau ankstyvais audito etapais, ypač formuojant audito strategiją ir sudarant audito planą bei programas. Auditoriai, apskaičiuodami riziką, dažnai neįvertina visų ją lemiančių veiksnių. Dažniausiai jie prognozuoja tik galimas apskaitos ir kontrolės sistemos klaidas. Tačiau audito riziką nustatyti reikia kompleksiskai, t. y. įvertinti ir išorės veiksnius bei jų įtakos dydį.

Nustačius audito rizikos lygį labai svarbu numatyti atsaką į riziką. Per šį etapą, kaip teigia tarptautiniai audito standartai, auditoriaus tikslas yra surinkti pakankamų tinkamų audito įrodymų dėl įvertintos reikšmingo iškraipymo rizikos rengiant ir įgyvendinant atitinkamą atsaką į šią riziką (žr. 8.10 pav.).



8.10 pav. Atsakas į audito riziką ir jos vertinimą

Šiame etape auditorius įvertina rizikos vertinimo finansinių ataskaitų lygmeniu ir tvirtinimų lygmeniu (kiekvienos ūkinių operacijų grupės, sąskaitos likučio ir atskleistos informacijos) priežastis ir parengia audito

procedūras, atsižvelgdamos į tokią riziką. Auditoriaus atsakas į įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką yra dokumentuojamas audito plane, kuriame:

- nurodomas bendras atsakas į rizikas, nustatytas finansinių ataskaitų lygmeniu;
- nagrinėjamos svarbiausios finansinės ataskaitos sritys; ir
- nurodomas specialių audito procedūrų, skirtų reaguoti į reikšmingo iškraipymo riziką tvirtinimo lygmeniu, pobūdis, apimtis ir taikymo laikas.

Bendruoju atsaku siekiama pašalinti įvertintą reikšmingo iškraipymo riziką finansinių ataskaitų lygmeniu. Kaip toks atsakas į riziką galėtų būti tinkamų darbuotojų skyrimas ir jų darbo priežiūra, profesinio skepticizmo taikymas, vadovybės paaiškinimų (pareiškimų) patvirtinimas, papildoma informacija, svarstymai, kokios rūšies audito procedūras būtina atlikti ir kokie reikšmingas ūkinės operacijas patvirtinantys dokumentai turėtų būti nagrinėjami.

Remdamasis tarptautiniais audito standartais planuodamas įvairiausias audito procedūras, kuriomis bus reaguojama į nustatytą riziką, auditorius turėtų labiausiai apsvarstyti tokius dalykus:

- kontrolės priemonių testų taikymą:
 - nustatyti svarbias vidaus kontrolės priemones, kurioms esant (jei jos buvo patikrintos) nereikėtų taikyti visų kitų pagrindinių procedūrų arba sumažėtų tokių procedūrų taikymo apimtis. Paprastai kontrolės priemonių testui atlikti sudaroma imtis yra gerokai mažesnė, nei atliekant pagrindinį ūkinių operacijų srautų testą. Vadovaujantis prielaida, kad atitinkamos kontrolės priemonės veikia nuosekliai ir jų nukrypimai nuo normos yra mažai tikėtini, atliekant kontrolės priemonių testus dažnai galima sumažinti bendro darbo apimtį. Tačiau vidaus kontrolės priemonių (tiesioginių ar netiesioginių) veiksmingumo testo atlikti nereikalaujama;
 - nustatyti bet kokius tvirtinimus, kurių negalima patvirtinti vien tik pagrindinėmis procedūromis. Pavyzdžiui, tai dažnai taikytina vertinant pardavimų mažoje įmonėje užbaigtumą, ir tais atvejais, kai beveik visas ūkinės operacijos apdorojamas yra automatizuotas (pvz., pardavimų internetu), o rankiniu būdu atliekama labai mažai veiksmų arba jų visai neatliekama.

- nenuspėjamumą – į atliekamas procedūras būtina įtraukti nenuspėjamumo elementą tuomet, kai reaguojama į reikšmingo iškraipymo riziką dėl galimos apgaulės. Pavyzdžiui, apie apsilankymą atsargų inventorizacijos vietose gali būti iš anksto nepranešama, arba prieš metų pabaigą gali būti atliekamos tam tikros procedūros, apie kurias iš anksto nepranešama. Nenuspėjamumas taip pat turi būti apsvarstytas, kai sprendžiama, kiek informacijos apie suplanuotas audito procedūras ir jų atlikimo laiką pateikta vadovybei.

Taip pat pažymėtina, kad jeigu atliekant rizikos vertinimo procedūras detalių ūkinių operacijų ir likučių testų neatliekama, tokias procedūras galima atlikti gerokai anksčiau, nei pasibaigia finansiniai metai, ir laikantis prielaidos, kad neįvyks jokių reikšmingų veiklos pasikeitimų. Tai gali padėti geriau paskirstyti audito grupės darbo krūvį per visą ataskaitinį laikotarpį ir suteikti klientui laiko pašalinti nustatytus vidaus kontrolės trūkumus ar įvykdyti kitus prašymus suteikti pagalbą prieš pradedant ataskaitinio laikotarpio pabaigos audito užduotis pačioje įmonėje. Tačiau jeigu tarpinė finansinė informacija nėra parengta, analitinės rizikos vertinimo procedūras gali tekti atidėti vėlesnei datai. Suprasdamas, kurios finansinių ataskaitų vietos gali būti reikšmingai iškraipytos, auditorius gali sutelkti grupės pastangas į didžiausios rizikos sritis ir sumažinti darbo apimtį mažesnės rizikos srityse. Tai taip pat padės užtikrinti, kad audito grupės darbas būtų naudojamas efektyviai. Kaip atsakas į įvertintą riziką parengiamos tolesnės audito procedūros. Todėl detaliųjų testų, kurie vertina rizikos veiksmus tik bendrais bruožais, galima atlikti mažiau ar iš viso jų atsisakyti.

Taigi, siekiant apibendrinti audito riziką, tikslinga yra pateikti praktinį jos vertinimo pavyzdį. Galima išskirti tokias UAB „X“ veiklai darančias įtaką rizikas, į kurias reiktų atsižvelgti audituojant įmonę:

- Rizika neatitikti produkcijai keliamų reikalavimų;
- Rizika prarasti dalį turimos rinkos dalies;
- Rizika, kad įmonėje gali būti neapskaitomos visos gaunamos pajamos;
- Rizika dėl pagrindinių žaliavų tiekėjų praradimo;
- Rizika, susijusi su įmonės įsipareigojimų didėjimu;
- Rizika, kylanti dėl susijusių šalių. Pakankamas jų atskleidimas finansinėse ataskaitose.
- Rizika, susijusi su vyriausiosios buhalterės patirties trūkumu.

Gana svarbu yra įvertinti audito riziką, t. y. nustatyti, ar ji „didelė“, ar „vidutinė“, ar „nedidelė“. Egzistuoja du pagrindiniai audito rizikos įvertinimo metodai:

- Intuityvinis (vertinimo) metodas;
- Kiekybinis metodas.

Intuityvinio metodo esmė yra ta, kad auditorius nustato audito rizikos lygį, remdamasis savo paties patirtimi ir kliento žinojimu. Jis nustato rizikos laipsnį visai atskaitomybei arba jos dalims kaip aukštą, tikėtiną ir mažai tikėtiną. Audito rizikai įvertinti naudodamas klausimus, nurodytus 8.4 lentelėje, auditorius galės įvertinti kliento įmonės riziką, ar ji yra didelė, vidutinė, ar maža.

8.4 lentelė. Audito rizikos kiekybinis įvertinimas

Klausimai	Rezultatas	Taškai
VALDYMAS:		
• ar vadovai yra tinkamos kvalifikacijos ir turi pakankamai žinių ir patirties įmonei valdyti?	2	NE = 2
• ar buvo priimti ar atleisti aukščiausio lygio vadovai per nagrinėjamąjį ataskaitinį laikotarpį?	0	NE = 2
• ar reikia patvirtinti įmonės strategijos planą?	2	TAIP = 2
• ar ataskaitose pateikti rezultatai yra svarbūs ir ar į juos atsižvelgia įmonės vadovybė?	3	TAIP = 3
• ar personalo valdymas ir kontrolė yra pakankamai stiprūs?	0	TAIP = 3
• ar įmonėje egzistuoja gera valdymo informacijos cirkuliacijos sistema?	0	NE = 3
• ar didelį kasdienį krūvį patiria įmonės vadovybė?	0	NE = 4
	7	Iš viso
APSKAITA:		
• ar apskaitos funkcija yra centralizuota?	0	NE = 3
• ar yra kokių nors trikdžių sėkmingam darbui buhalterijoje?	0	NE = 3
• ar apskaitos padalinio darbuotojai patiria didelį kasdienį krūvį?	3	TAIP = 3
• ar personalas yra tinkamos kvalifikacijos ir yra pajėgus spręsti jam pavestus uždavinius?	3	TAIP = 3
	6	Iš viso

VERSLAS: <ul style="list-style-type: none"> • ar įmonė dirba didelio rizikingumo rinkoje? • ar yra pasirašytų akcijų nevykdomų apmokėjimų, viršijančių 25 % akcinio kapitalo vertės ar balsavimo teisių? • ar tikimasi, kad verslo ar jo dalies profilis bus ateityje keičiamas? • ar tikimasi, kad verslas (ar jo dalis) bus ateityje perduodamas? • ar kompanija laiku atsiskaito su tiekėjais? 	2 0 0 0 0	Didelė = 4 Vidut. = 2 TAIP = 3 TAIP = 3 TAIP = 6 NE = 6
	2	Iš viso
AUDITAS: ar įmonė pirmą kartą atlieka auditą? ar per paskutinius dvejus metus atlikto audito ataskaitoje buvo rimtų pastabų? ar apibūdintumėte santykius su klientais kaip aštrius ar blogėjančius? ar buvo daug „sunkaus audito“ sandorių?	0 0 2 0	TAIP = 6 TAIP = 4 TAIP = 2 TAIP = 2
	2	Iš viso
	17	Iš viso

Išnaša: Šaltinis: sudaryta autorių.

Pagal sudarytą anketą bendras taškų skaičius yra 17, taigi nustatytas audito rizikos laipsnis yra vidutinis (žr. 8.5 lentelę).

8.5 lentelė. Rizikos laipsnio, atsižvelgiant į surinktus balus, nustatymas

Rizikos lygis	Kriterijai	
Didelė	2 iš viso > 11 arba iš viso > 35	
Vidutinė	1 iš viso > arba 2 iš viso > 5 arba iš viso 17	Pavyzdyje gautas vidutinis rizikos lygis (17 balų)
Maža	1 iš viso > 5 arba iš viso > 8	
Labai maža	Nė vieno iš anksčiau paminėtų	

Išnaša: Šaltinis: sudaryta autorių.

Jei pagal šią anketą būtų surinktas visų balų maksimumas, tai tokiu atveju įmonės rizikos laipsnis būtų toks, kad jos jokia tolesnė veikla būtų neįmanoma. Kadangi, įvertinus atskirus anketos klausimus, gauta balų suma yra 17, tai pagal 8.5 lentelėje pateiktus duomenis apie rizikos laipsnius pagal surinktus balus, galima teigti, kad įmonės rizikos laipsnis yra vidutinis, ir skaičiuojant reikšmingumą, toleruotina klaida imama 75 proc.

Taigi siekiant įvertinti audito riziką svarbiausi yra du aspektai – tai tikrovės neatitinkančių duomenų atskleidimas ir neteisingos finansinio audito išvados pateikimas. Pažymėtina, kad visuomet egzistuoja didesnė rizika, kad auditorius pateiks tikrovės neatitinkančią išvadą dėl prastai įvertintos atliekamo audito rizikos. Nėra ir negali būti jokios galimybės praktikoje visiškai eliminuoti audito riziką, taigi galima teigti, kad visi be išimties auditai yra rizikingi, tik vieni mažiau, kiti daugiau, todėl auditorius privalo visomis priemonėmis siekti minimizuoti audito rizikos lygį.

Klausimai diskusijai:

1. Kas yra audito rizika? Iš ko ji susideda?
2. Pateikite įgimtą riziką apibūdinantį pavyzdį.
3. Į ką reikia atsižvelgti vertinant kontrolės riziką? Kodėl?
4. Pateikite pavyzdį, iliustruojantį neefektyvią vidaus kontrolę.
5. Kokius įžvelgiate panašumus tarp kontrolės, įgimos ir neaptikimo rizikos?
6. Kokie veiksniai nulemia neaptikimo rizikos atsiradimą?
7. Kaip vertinamas ir interpretuojamas audito rizikos dydis?
8. Kokiomis priemonėmis auditorius gali sumažinti audito rizikos lygį?
9. Ką reiškia nuo auditoriaus priklausantys veiksniai? Ką jie parodo?
10. Ar galima eliminuoti audito riziką? Kodėl?

9. AUDITORIAUS IŠVADA IR AUDITO ATASKAITA

Auditoriaus išvada – dokumentas, kuriame auditorius, be kitų privalomų dalykų, pareiškia savo nuomonę apie audituotas finansines ataskaitas. Šio dokumento forma ir struktūra yra standartizuota ir naudojama teikiant tiek išvadą apie finansinio ataskaitų rinkinį, tiek ir apie konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinį, šiuo atveju skirsis tik pateikiamos informacijos turinys.

9.1. Auditoriaus išvados struktūra, nuomonių rūšys

Auditoriaus išvada turi tokias sudėtines dalis:

- Pavadinimas – NEPRIKLAUSOMO AUDITORIAUS IŠVADA
- Adresatas. Auditoriaus išvada adresuojama atsižvelgiant į užduoties aplinkybes.
- Įžanginė pastraipa. Nurodoma įmonė, kurios finansinės ataskaitos audituotos, konstatuojama, kad finansinės ataskaitos audituotos, nurodomas kiekvienos ataskaitos pavadinimas, data ar laikotarpis, kurį apima konkreti finansinė ataskaita, o jos visos sudaro finansinių ataskaitų rinkinį. Pavyzdžiui: *Mes atlikome ABC įmonės toliau pateikiamo finansinių ataskaitų rinkinio, kurį sudaro 20XX m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusių metų pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita ir aiškinamasis raštas (toliau – finansinės ataskaitos), auditą.*
- Vadovybės atsakomybė už finansines ataskaitas. Šioje auditoriaus išvados dalyje apibrėžiama atsakomybė asmenų, įmonėje atsakingų už finansinių ataskaitų parengimą. Pavyzdžiui: *Vadovybė yra atsakinga už šių finansinių ataskaitų parengimą ir teisingą pateikimą pagal Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę, ir verslo apskaitos standartus / tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, priimtus taikyti Europos Sąjungoje, ir tokią vidaus kontrolę, kokia,*

vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos.

- Auditoriaus atsakomybė. Šioje auditoriaus išvados dalyje turi būti konstatuojama, kad auditoriaus pareiga yra pareikšti nuomonę apie finansines ataskaitas remiantis atliktu auditu, kad auditas buvo atliktas pagal tarptautinius audito standartus, taip pat turi būti paaiškinta, jog pagal šiuos standartus reikalaujama, kad auditorius laikytųsi etikos reikalavimų ir kad auditorius planuoja ir atlieka auditą siekdamas gauti ***pakankamą užtikrinimą***, ar finansinėse ataskaitose nėra reikšmingo iškraipymo. Be to, šioje dalyje apibūdinamas auditas, pareiškiant, kad auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama gauti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos, o jų pasirinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, bei kitos aplinkybės, susietos su atliekamu auditu. Pavyzdžiui: *Mūsų atsakomybė – apie šias finansines ataskaitas pareikšti nuomonę, pagrįstą atliktu auditu. Mes atlikome auditą pagal tarptautinius audito standartus. Šiuose standartuose nustatyta, kad mes privalome laikytis etikos reikalavimų ir planuotume bei atliktume auditą taip, kad gautume pakankamą užtikrinimą, jog finansinėse ataskaitose nėra reikšmingų iškraipymų. Auditas apima procedūras, kurias atliekant siekiama surinkti audito įrodymų dėl finansinių ataskaitų sumų ir atskleistos informacijos. Procedūrų parinkimas priklauso nuo auditoriaus sprendimo, įskaitant finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos rizikos vertinimą. Vertindamas šią riziką, auditorius atsižvelgia į vidaus kontrolę, susijusią su įmonės finansinių ataskaitų rengimu ir teisingu pateikimu, kad pasirinktų toms aplinkybėms tinkamas audito procedūras, tačiau ne tam, kad pareikštų nuomonę apie įmonės vidaus kontrolės veiksmingumą. Auditas taip pat apima taikomų apskaitos metodų tinkamumo ir vadovybės atliekamų apskaitinių įvertinimų racionalumo ir bendro finansinių ataskaitų pateikimo įvertinimą. Mes tikimės, kad mūsų surinkti audito įrodymai yra pakankami ir tinkami auditoriaus nuomonei pagrįsti.*
- Nuomonė – joje nurodoma, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atvejais teisingai parodo įmonės arba įmonių

grupės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus pagal buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą reglamentuojančius teisės aktus. Pavyzdžiui: *„Mūsų nuomone, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba parodo tikrą ir teisingą vaizdą) ABC įmonės 20XX m. gruodžio 31 d. finansinę būklę ir tą dieną pasibaigusių metų finansinius veiklos rezultatus bei pinigų srautus, vadovaujantis Lietuvos Respublikoje galiojančiais teisės aktais, reglamentuojančiais buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą, ir verslo apskaitos standartais / tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais, priimtais taikyti Europos Sąjungoje“.*

Auditoriaus nuomonė gali būti nemodifikuota ir modifikuota. Nemodifikuota nuomonė – besąlyginė nuomonė, modifikuota nuomonė gali būti sąlyginė, neigiama arba atsisakymas pareikšti nuomonę. Tuo atveju, kai pareiškiamą sąlyginę nuomonę, auditoriaus išvadoje *prieš nuomonės pastraipą* pateikiamas sąlyginės nuomonės pagrindimas.

- Sąlyginės nuomonės pagrindas. Nurodomi svarbūs pastebėjimai su paaiškinimais, dėl kurių, auditoriaus manymu, šioje išvadoje negali būti pateikta besąlyginė nuomonė. Pavyzdžiui: *ABC įmonės atsargos balanse sudaro xxx sumą. Vadovybė atsargų neįtraukė į apskaitą mažesniąją iš savikainos ar gryniosios galimo realizavimo vertės sumą, bet pateikė jas įsigijimo savikaina, o tai neatitinka verslo apskaitos standartų. Įmonės įrašai rodo, kad jei vadovybė būtų pateikusi atsargas mažesniąją iš savikainos ar gryniosios galimo realizavimo vertės sumą, tai xxx suma būtų buvusi reikalinga tam, kad būtų galima sumažinti atsargų vertę iki gryniosios galimo realizavimo vertės. Atitinkamai sąnaudos būtų padidintos xxx, o grynasis pelnas ir akcininkų nuosavybė būtų sumažinti xxx suma.*
- Sąlyginė nuomonė. Pavyzdžiui: *Mūsų nuomone, išskyrus pastarajame „Sąlyginės nuomonės pagrindas“ aprašytų dalykų poveikį atitinkamiems duomenims, finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai pateikia (arba parodo tikrą ir teisingą vaizdą) ABC įmonės 20XX m. gruodžio 31 d. finansinę būklę ir tą dieną pasibaigusių metų finansinius veiklos rezultatus bei pinigų srautus, vadovaujantis Lietuvos Respublikoje galiojančiais*

teisės aktais, reglamentuojančiais buhalterinę apskaitą ir finansinių ataskaitų sudarymą, ir verslo apskaitos standartais.

Jei auditorius pateikia auditoriaus išvadą ir mano, kad būtina atkreipti dėmesį į pastebėtus dalykus, kurie nedaro įtakos auditoriaus nuomonei, tačiau yra tokie svarbūs, kad turi esminę reikšmę vartotojams, suprantantiems finansines ataskaitas, *po auditoriaus nuomonės pastraipa* pateikia dalyko pabrėžimo pastraipą.

- Dalyko pabrėžimas. Nuoroda į dalykus, į kuriuos auditoriai atkreipia dėmesį, bet dėl jų nekeičia savo nuomonės.

Nurodomi dalykai, kurie nedaro įtakos auditoriaus nuomonei, tačiau, auditoriaus nuomone, yra tokie svarbūs, kad turi esminę reikšmę vartotojams, suprantantiems finansines ataskaitas, todėl auditorius norėtų atkreipti į juos dėmesį, išryškinti finansinei atskaitomybei svarbias aplinkybes, kurios gali būti susietos su įmonės veiklos tęstinumu, reikšmingo netikrumo problemomis ir pan. Tai auditorius gali atlikti, tik jei yra gavęs pakankamų tinkamų audito įrodymų, kad toks dalykas finansinėse ataskaitose nėra reikšmingai iškraipytas ir tokioje pastraipoje remiamasi tik finansinėse ataskaitose pateikta ar atskleista informacija, ir aiškiai nurodo, kurioje finansinių ataskaitų vietoje galima rasti atitinkamą išsamiai dalyką apibūdinančią atskleistą informaciją, bei papildomai patvirtina, kad auditoriaus nuomonė dėl dalyko, kurį jis pabrėžia, nėra modifikuota.

- **Išvada dėl kitų teisinių ir priežiūros reikalavimų.** Pavyzdžiui: *Be to, mes perskaitėme toliau pateiktą ABC įmonės 20XX m. metinį pranešimą ir nepastebėjome jokių reikšmingų į jį įtrauktos finansinės informacijos ir ABC įmonės 20XX m. finansinių ataskaitų neatitikimų ARBA ir pastebėjome šiuos reikšmingus į jį įtrauktos finansinės informacijos ir ABC įmonės 20XX m. finansinių ataskaitų neatitikimus: nurodomi nustatyti neatitikimai.*

Šios auditoriaus išvados dalies forma ir turinys gali skirtis atsižvelgiant į auditoriaus kitų pateikimo pareigų pobūdį. Nuomonė, ar įmonės metiniame pranešime pateikti finansiniai duomenys atitinka metinių finansinių ataskaitų duomenis, pateikiama tuomet, kai audituojama įmonė turi rengti metinį pranešimą teisės aktų nustatyta tvarka.

Auditoriaus išvadą pasirašo auditą atlikęs auditorius, kuris buvo paskirtas atlikti auditą. Sudariusi audito sutartį, audito įmonė paskiria atšakingą auditorių ir apie tai praneša užsakovui. Nurodomi šie duomenys:

- Auditą atlikusio auditoriaus vardas, pavardė ir parašas.

- Auditoriaus išvados data. Auditoriaus išvadoje turi būti nurodyta data, bet ne ankstesnė kaip data, kai auditorius gavo pakankamų tinkamų įrodymų, kuriais remiantis pareikšta auditoriaus nuomonė, buvo parengtos visos ataskaitos ir atitinkamus įgaliojimus turintys asmenys patvirtino, kad jie prisiėmė atsakomybę už šias finansines ataskaitas.
- Auditą atlikusio auditoriaus adresas. Tai vieta pagal jurisdikciją šalyje, kurioje praktikuoja auditorius.
- Auditą atlikusio auditoriaus pažymėjimo Nr.
- Audito įmonės pavadinimas.
- Audito įmonės pažymėjimo Nr.

Tais atvejais, kai auditorius padaro išvadą, kad finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės būklę pagal finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, – pareiškia besąlyginę nuomonę. Tokios nuomonės pareiškimas parodo, kad rengiant finansinę atskaitomybę buvo atsižvelgta į visus apskaitos principų arba jų taikymo metodų pasikeitimus bei jų poveikį finansinei atskaitomybei. Tačiau gali pasitaikyti atvejų, kai ribojama auditoriaus darbo apimtis, tuomet pareiškiami *sąlyginė nuomonė* arba *atsisakoma pareikšti nuomonę* („*atsisakymas*“ *pareikšti nuomonę taip pat yra nuomonė*), o kai auditorius ir įmonės vadovybė nesutaria dėl pasirinktos apskaitos politikos priimtino, jos taikymo metodų ar finansinės atskaitomybės duomenų atskleidimo pakankamumo – pareiškiami *sąlyginė nuomonė* arba *neigiama nuomonė*.

Sąlyginė nuomonė pareiškiami tuomet, kai auditorius nusprendžia, kad besąlyginės nuomonės pareikšti negalima, nors nesutarimų su vadovybe arba darbo apimtį apribojimų poveikis nėra toks reikšmingas, kad reikalautų neigiamos nuomonės arba atsisakymo pareikšti nuomonę.

Atsisakymas pareikšti nuomonę pateikiamas tuomet, kai auditoriaus darbo apimtį apribojimas yra toks reikšmingas ir svarbus, kad auditorius negali gauti pakankamų ir tinkamų audito įrodymų ir negali pareikšti nuomonės apie finansinę atskaitomybę.

Neigiama nuomonė pareiškiami tada, kai nesutarimų su įmonės vadovybe poveikis yra toks reikšmingas ir svarbus finansinei atskaitomybei, kad auditorius nusprendžia, jog sąlyginė nuomonė nepakankamai atskleidėtų klaidinančią finansinės atskaitomybės pobūdį.

9.2. Audito ataskaita

Finansinių ataskaitų audito ataskaita yra įstatymų nustatytais atvejais ir tvarka kartu su auditoriaus išvada teikiamas dokumentas, kuriame auditorius nurodo papildomą finansinių ataskaitų audito informaciją.

Audito ataskaita rengiama:

- atlikus valstybės ir savivaldybės įmonės metinių finansinių ataskaitų rinkinio auditą;
- atlikus akcinės bendrovės ar uždarnosios akcinės bendrovės, kurioje valstybei arba savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia daugiau kaip 1/2 balsų, metinių finansinių ataskaitų rinkinio arba metinių konsoliduotųjų finansinių ataskaitų rinkinio (toliau kartu, jeigu nenurodyta kitaip, – finansinės ataskaitos) auditą;
- atlikus viešojo intereso įmonės finansinių ataskaitų auditą;
- kitais Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatytais atvejais;
- kitais atvejais, kai audito ataskaitos rengimas numatomas finansinių ataskaitų audito sutartyje.

Audito ataskaita prasideda įžangine dalimi, kurioje įvardijamos:

- audituotos finansinės ataskaitos, nurodomi teisės aktai, kuriais vadovaujantis jos buvo parengtos, nurodomas audito ataskaitos adresatas ir aptariamas jos naudojimas bei pabrėžiama, kad:
 - audito ataskaitoje yra pateikti tik tie reikšmingi dalykai, kuriuos auditorius pastebėjo atlikdamas finansinių ataskaitų auditą, ir aptariami audito metu nustatyti audituojamos įmonės valdymui ar priežiūrai svarbūs dalykai;
 - planuojant ir atliekant finansinių ataskaitų auditą nėra siekiama nustatyti visų audituojamos įmonės valdymui ar priežiūrai svarbių dalykų, ir todėl paprastai šio audito metu irgi nėra nustatoma visų tokių dalykų.

Informacija audito ataskaitos įžanginėje dalyje galėtų būti pateikiama tokiu būdu, pavyzdžiui: *Mes atlikome [įmonės pavadinimas] (toliau – Įmonė) 20XX m. gruodžio 31 d. finansinių ataskaitų rinkinio, parengto pagal... (toliau – kaip įžanginėje auditoriaus išvados pastraipoje) auditą. Audito ataskaitoje yra pateikti tik tie reikšmingi dalykai, kuriuos pastebėjome audito metu, ir aptariami audito metu nustatyti Įmonės valdymui ar priežiūrai svarbūs dalykai. Planuojant ir atliekant finansinių ataskaitų*

audito nėra siekiama nustatyti visų Įmonės valdymui ar priežiūrai svarbių dalykų, todėl audito metu irgi paprastai nenustatoma visų tokių dalykų. Ši audito ataskaita skiriama išskirtiniam [adresato] naudojimui ir negali būti naudojama kitiems tikslams. Ši ataskaita negali būti pateikta jokiai trečiajai šaliai be išankstinio rašytinio [audito įmonės pavadinimas] sutikimo, išskyrus Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatytus privalomus audito ataskaitos pateikimo atvejus.

Toliau audito ataskaitoje turi būti aptarti šie dalykai:

- audito apimtis;
- auditoriaus išvados modifikavimo priežasčių aprašymas;
- finansinės ataskaitos ir pasiūlymai joms tobulinti;
- audituojamos įmonės metinio pranešimo (veiklos ataskaitos) atitikties finansinėms ataskaitoms įvertinimas;
- vidaus kontrolė;
- pastebėjimai dėl specifinių reikalavimų, nustatytų atskiruose teisės aktuose, laikymosi (jei taikoma);
- kiti audituojamos įmonės valdymui svarbūs dalykai;
- kiti finansinių ataskaitų audito sutartyje numatyti dalykai.

9.3. Užtikrinimo ir kitų susijusių paslaugų ataskaitos

Auditoriai (audito įmonės) gali teikti ne vien finansinių ataskaitų audito paslaugas. Yra teikiamos užtikrinimo ir kitos susijusios paslaugos, tokių paslaugų teikimui taikomi Tarptautinės buhalterijų federacijos Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdybos parengti ir patvirtinti tarptautiniai užtikrinimo užduočių, tarptautiniai peržiūros užduočių, tarptautiniai susijusių paslaugų standartai ir susiję praktiniai nurodymai.

Gali būti pakankamo užtikrinimo ir riboto užtikrinimo užduotys. Dėl skirtingo įrodymų rinkimo procedūrų pobūdžio, laiko ar apimties užtikrinimo užduoties rizika yra didesnė atliekant riboto užtikrinimo užduotį, nei atliekant pakankamo užtikrinimo užduotį. Tačiau atliekant riboto užtikrinimo užduotį įrodymų rinkimo procedūrų pobūdžio, laiko ir apimties derinys yra bent jau pakankamas, kad auditorius gautų reikšmingą užtikrinimo lygį, suteikiantį pagrindą pateikti neigiamo pobūdžio išvadą. Reikšmingas užtikrinimo lygis reiškia, kad auditorius įgijo tokio lygio užtikrinimą, kuris,

tikėtina, padidins numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis.

Finansinių ataskaitų peržiūros tikslas yra, remiantis procedūromis, nesuteikiančiomis visų įrodymų, kurie būtų būtini atliekant auditą, sudaryti galimybę auditoriui pareikšti, ar buvo pastebėta kas nors, kas verstų auditorių manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal nustatytus finansinės atskaitomybės sudarymo tvarkos reikalavimus, t. y. pateikti vadinamąjį „neigiamą užtikrinimą“. Kitaip tariant, auditorius, atliekantis finansinių ataskaitų peržiūrą pagal tarptautinį peržiūros užduočių standartą (TPUS), pirmiausia teikia paklausimus ir atlieka analitines procedūras siekdamas įgyti ribotą užtikrinimą apie tai, ar finansinės ataskaitos kaip visuma nėra reikšmingai iškraipytos, kad jis galėtų pareikšti, **ar pastebėjo ką nors, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką**, ir pateikti ataskaitą apie finansines ataskaitas kaip visumą bei ją paskelbti, kaip to reikalaujama pagal TPUS. Auditorius turi taikyti tuos pačius reikšmingumo įvertinimus, kaip ir reikšdamas audito nuomonę apie finansinę atskaitomybę. Nors atliekant peržvalgą rizika, kad iškraipymų nebus pastebėta, yra didesnė negu audito metu, sprendimas, kas yra reikšminga, priimamas atsižvelgiant į informaciją, apie kurią auditorius teikia išvadą, bei į asmenų, kurie remsis ta informacija, poreikius, o ne į numatyto užtikrinimo lygį.

Finansinių ataskaitų peržvalgos procedūros paprastai apima supratimo apie įmonės verslą ir ūkio šaką, kurioje ji veikia, įgijimą; paklausimus apie įmonės apskaitos principus ir tvarką; paklausimus apie įmonės ūkinių operacijų registravimo, grupavimo ir apibendrinimo procedūras, sukauptos informacijos atskleidimo finansinėse ataskaitose ir finansinių ataskaitų sudarymo procedūras; paklausimus apie visus svarbius tvirtinimus finansinėse ataskaitose; analitines procedūras, skirtas neįprastiems ryšiams ar atskiriems straipsniams nustatyti (finansinių ataskaitų palyginimą su ankstesniųjų laikotarpių finansinėmis ataskaitomis, finansinių ataskaitų palyginimą su numatytais rezultatais ir finansine būkle, finansinių ataskaitų elementų ryšių analizę, tikintis, kad jie, remdamiesi patirtimi įmonėje arba ūkio šakos standartu, patvirtins numatomą modelį ir pan.). Auditorius, taikydamas šias procedūras, atsižvelgia

į tuos dalykus, kurie ankstesniaisiais laikotarpiais reikalavo apskaitos pataisymų.

Susitarimo dėl finansinių ataskaitų peržiūros pavyzdys: Jūs kreipėtis į mus dėl ABC įmonės bendrosios paskirties finansinių ataskaitų, kurias sudaro 20XX m. gruodžio 31 d. balansas ir tą dieną pasibaigusį metų pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita ir pinigų srautų ataskaita bei svarbių apskaitos metodų santrauka ir kita aiškinamoji informacija, peržiūros. Peržiūrą atliksime, siekdami pareikšti išvadą dėl finansinių ataskaitų. Jeigu pareikšime nemodifikuotą išvadą, ją formuluosime taip: „Remdamiesi atlikta peržiūra nepastebėjome nieko, kas verstų manyti, kad finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais teisingai nepateikia (arba neparodo tikro ir teisingo vaizdo) įmonės finansinės būklės ir tą dieną pasibaigusį metų finansinės veiklos rezultatus bei pinigų srautų pagal verslo apskaitos standartus (VAS).“

Peržiūrą atliksime pagal 2400-ąją tarptautinę peržiūros užduočių standartą (TPUS) „Istorinių finansinių ataskaitų peržiūros užduotys“. Šis standartas reikalauja, kad išvadose nurodytume, ar pastebėjome ko nors, kas verstų mus manyti, kad finansinės ataskaitos kaip visuma visais reikšmingais atžvilgiais nėra parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taip pat pagal šį standartą reikalaujama laikytis atitinkamų etikos reikalavimų, o atlikta finansinių ataskaitų peržiūra yra riboto užtikrinimo užduotis. Atliksime procedūras visų pirma teikdami paklausimus vadovybei ir, jeigu būtina, kitiems įmonei priklausantiems asmenims bei atliksime analitines procedūras ir įvertinsime surinktus įrodymus. Taip pat atliksime papildomas procedūras, jeigu sužinosime dalykų, kurie vers manyti, kad finansinės ataskaitos kaip visuma gali būti reikšmingai iškraipytos. Šias procedūras atliksime tam, kad galėtume pareikšti išvadą dėl finansinių ataskaitų pagal 2400-ąją TPUS. Pasirinkdami, mūsų manymu, svarbias procedūras, remsimės profesiniu sprendimu, įgytomis žiniomis apie ABC įmonę ir jos aplinką bei supratimu apie VAS ir jų taikymą. Peržiūra – tai ne finansinių ataskaitų auditas, todėl kyla didesnė, nei atliekant auditą, rizika, kad peržiūrimose finansinėse ataskaitose esantys reikšmingi iškraipymai gali nepaaiškėti peržiūros metu, net jeigu peržiūra tinkamai atliekama pagal 2400-ąją TPUS, todėl pareikšdami savo ataskaitoje išvadą dėl finansinių ataskaitų peržiūros, aiškiai atsisakome pareikšti auditoriaus nuomonę apie finansines ataskaitas. Peržiūrą atliksime remdamiesi tuo, kad vadovybė pripažįsta ir supranta, jog ji priima

atsakomybę už finansinių ataskaitų rengimą ir teisingą pateikimą pagal VAS, t. y. tokią vidaus kontrolę, kokia, vadovybės nuomone, yra būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos ir suteikimą galimybės gauti visą vadovybei žinomą informaciją, kuri svarbi rengiant finansines ataskaitas ir jas teisingai pateikiant – tai įrašai, dokumentai ir kitos rūšies informacija.

Peržiūros užduočių ataskaita turi būti pateikta raštu ir ją turi sudaryti šios sudedamosios dalys:

- Pavadinimas – PERŽIŪROS UŽDUOTIES ATASKAITA
- Adresatas
- Įžanginė pastraipa – nurodomos peržiūrėtos finansinės ataskaitos, įskaitant kiekvienos ataskaitos, kuri sudaro finansinių ataskaitų rinkinį, pavadinimą ir kiekvienos finansinės ataskaitos datą bei laikotarpį, kurį apima, svarbių apskaitos metodų sandrauka ir kita aiškinamoji informacija, pareiškimas, kad finansinės ataskaitos buvo peržiūrėtos;
- Vadovybės atsakomybės už finansinių ataskaitų parengimą aprašymas – įskaitant paaiškinimą, kad vadovybė atsako už jų rengimą pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką ir, kur reikia, teisingo pateikimo principą, už tokią vidaus kontrolę, kurią vadovybė laiko būtina finansinėms ataskaitoms parengti be reikšmingų iškraipymų dėl apgaulės ar klaidos;
- Auditoriaus atsakomybės pateikti išvadą dėl finansinių ataskaitų aprašymas ir nuoroda į šį TPUS ir, kai to reikia, taikomus įstatymus ar teisės aktus;
- Finansinių ataskaitų peržiūros aprašymas, jos apribojimai ir teiginiai, kad pagal šį TPUS atlikta peržiūros užduotis yra riboto užtikrinimo užduotis, nes auditorius atlieka procedūras visų pirma teikdamas paklausimus vadovybei ir, jeigu būtina, kitoms įmonei priklausantiems asmenims, be to, auditorius taiko analitines procedūras, kurios leidžia įvertinti surinktus įrodymus. Per peržiūrą auditorius atlieka gerokai mažiau procedūrų nei per auditą, kuris vykdomas pagal tarptautinius audito standartus (TAS). Atlikęs peržiūrą, auditorius nepareiškia nuomonės apie finansines ataskaitas;
- Pastraipa „*Išvados*“ – pateikiama auditoriaus išvada dėl finansinių ataskaitų kaip visumos. Jei *prieš išvados pastraipą* atitin-

kamai įrašoma antraštė: „Sąlyginė išvada“, „Neigiama išvada“ arba „Atsisakymas pateikti išvadą“ ir atskiroje pastraipoje prieš modifikuotos išvados pavadinimą nurodomi dalykai, dėl kurių išvada buvo modifikuota atitinkamai pavadinant: „Sąlyginės išvados pagrindas“, „Neigiamos išvados pagrindas“ arba „Atsisakymo pateikti išvadą pagrindas“.

Gali būti ir „Dalyko pabrėžimo“ pastraipa, tokiu atveju ji atitinkama antrašte *pateikiama iš karto po pastraipos, kurioje pateikiama auditoriaus išvada* dėl finansinių ataskaitų.

- Auditoriaus pareiga pagal šį TPUS laikytis atitinkamų etikos reikalavimų;
- Ataskaitos data;
- Auditoriaus, atlikusio peržiūrą, parašas;
- Auditoriaus veiklos vietos adresas.

Su nepriklausomų auditorių veikla susijusi informacija skelbiama tinklapyje www.lar.lt

Klausimai diskusijai:

1. Kas yra auditoriaus išvada?
2. Kokios yra nepriklausomo auditoriaus išvados sudėtinės dalys?
3. Ką reiškia besąlyginės nuomonės pateikimas?
4. Kokios aplinkybės turi įtakos auditoriaus nuomonės modifikavimui?
5. Kokiais atvejais pateikiama sąlyginė nuomonė?
6. Kuo skiriasi neigiama nuomonė nuo atsisakymo pareikšti nuomonę?
7. Ką reiškia išvadoje pateikta dalyko pabrėžimo pastraipa?
8. Kokiais atvejais auditorius teikia išvadą kartu su audito ataskaita?
9. Kokia informacija pateikiama audito ataskaitoje?
10. Kokia forma išreiškiama auditoriaus nuomonė, atlikus finansinių ataskaitų peržiūrą?
11. Kuo finansinių ataskaitų auditas skiriasi nuo finansinių ataskaitų peržiūros?

10. FINANSINIŲ ATASKAITŲ AUDITAS

Šiame skyriuje aptariami finansinių ataskaitų audito praktiniai aspektai. Atlikta teorinė analizė rodo, kad auditas Lietuvoje turi savo vietą ir tapo svarbia Lietuvos ekonominės kontrolės sistemos dalimi. Finansinių ataskaitų audito objektas yra įmonių parengtos metinės finansinės ataskaitos. Išorės audito tikslas – patikrinti ir pareikšti nuomonę, ar audituotos finansinės ataskaitos parodo tikrą ir teisingą vaizdą. Vidaus audito paskirtis yra kita, t. y. įmonės vidaus ūkinės finansinės veiklos kontrolė ir įvertinimas, o pagrindinis tikslas – užtikrinti pakankamą vidaus kontrolės funkcionavimą, kuri garantuotų racionalų įmonės valdymą. Vidaus kontrolės sistemą sukuria įmonės vadovybė, o vidaus auditas ją vertina ir gali teikti pastabas bei pasiūlymus šiai sistemai tobulinti. Toliau apribosime darbo apimtį ir nagrinėsime tik išorės finansinių ataskaitų audito praktikos ypatumus.

Audituojamos finansinės ataskaitos yra įmonės finansinės ataskaitos, kurias rengia ir už jų tikrumą ir teisingumą yra atsakinga įmonės vadovybė. Tačiau praktika rodo, kad ne visada finansinių ataskaitų (balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, aiškinamasis raštas ir metinis pranešimas) informacija būna tikra ir teisinga. Dėl pasitaikančių klaidų ir apgaulių nukenčia daugelis rinkos subjektų: įmonių savininkai, samdomi darbuotojai, įmonės, susijusios ūkiniais ryšiais, ir kt. Atlikti tyrimai rodo, kad informacijos teikėjų tikslai neretai prieštarauja vartotojų tikslams (Šetkutė, Kustienė, 2007). Dėl šių priežasčių audito svarba yra didelė. Auditorius gali patvirtinti arba paneigti, ar informacija, kurią teikia įmonė, atspindi tikrą ir teisingą vaizdą. Finansinių ataskaitų auditas yra sudėtingas procesas, kurį atlieka auditorius, vadovaudamasis tarptautiniais audito standartais, profesinės etikos normomis, profesiniu skepticizmu, profesiniu sprendimu, profesine kompetencija ir kt.

Daugelis Lietuvos mokslininkų ir praktikų plačiau ar siauriau tyrinėjo praktinius finansinių ataskaitų audito aspektus, tai V. Lakis, J. Mackevičius, P. Rakštikas (1992), J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1994, 1997), L. Matickienė (1997), V. Pečiūra (1998), J. Mackevičius (1999, 2001, 2009),

D. Daujotaitė (2006), V. Lakis (2007), D. Šetkutė ir A. Kustienė (2007), L. Rupeikienė (2005), I. Paukštienė (2012) ir kt., taip pat užsienio mokslininkai, tai J. C. Robertson (1990), A. Eilfsen, W. F. Messier Jr., S. M. Glover, D. F. Prawitt (2014) ir daugelis kitų. Taip pat šioje srityje nemažą patirtį yra sukaupę Lietuvos auditorių rūmai – parengti standartizuoti audito darbo dokumentai, taikomosios audito programos, atitinkančios tarptautinių audito standartų nuostatas ir gerąją užsienio šalių praktiką. Toliau nagrinėjant finansinių ataskaitų pagrindinių elementų praktinius audito aspektus, bus remiamasi minėtų autorių darbais, Tarptautiniais audito standartais, Verslo apskaitos standartais, audito praktikos ir auditorių konferencijų medžiaga.

Taigi auditas kartu su priežiūra ir įmonių valdymu yra esminis finansinio stabilumo veiksnys – juo patvirtinamas įmonių finansinės būklės teisingumas. Šiuo patvirtinimu siekiama sumažinti finansinių ataskaitų informacijos iškraipymo riziką, padidinti vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. <...> Griežtas auditas labai svarbus siekiant atkurti rinkos pasitikėjimą; jis padeda apsaugoti investuotojus ir mažina įmonių kapitalo sąnaudas <...> (Green paper audit policy, 2010).

10.1. Atsargų auditas

Daugeliui įmonių **atsargos** yra viena iš svarbiausių trumpalaikio turto rūšių, dažnai tiesiogiai dalyvaujančių uždirbant pajamas. Tiek gamybos, tiek prekybos įmonės, kaip ir bet kurios kitos, gali pasirinkti įvairias atsargų valdymo strategijas ir nuspręsti, kiek ir kokius atsargų kiekius kaupti ir kiek riboti investicijas į jas, tačiau tam tikras atsargas turi ir naudoja visos įmonės, nepriklausomai nuo jų dydžio ir veiklos pobūdžio. Atsargos turi didelę reikšmę įmonių finansinei būklei ir veiklos rezultatams. Jos dažniausiai sudaro didžiausią viso įmonės trumpalaikio turto lyginamąją dalį. Atsargų sudėtimi, struktūra, technine būkle domisi ne tik vidiniai įmonės informacijos vartotojai (įmonės vadovybė, darbuotojai), bet ir daugelis išorės informacijos vartotojų. Nuo atsargų įvertinimo tikslumo ir savalaikiškumo, priklauso įmonės vadybininkų priimamų sprendimų racionalumas, o nuo sprendimų racionalumo – įmonės veiklos rezultatai. Klaidos, padarytos įvertinant atsargas, turi didelį ir ilgalaikį poveikį. Todėl, netiksliai įvertinus turimas atsargas, bus netiksliai apskaičiuotos ir gautos pajamos, netiksliai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai, o balanse bus netiksliai parodytas turtas ir nuosa-

vybė. Atsižvelgiant į atsargų reikšmę, labai svarbu turėti patikimą informaciją apie įmonės turimas atsargas. Išvardytos priežastys tik patvirtina, kad, norint turėti teisingus duomenis apie atsargų būklę ir jų vertę, yra būtinas atsargų auditas.

Atsargos – tai trumpalaikis turtas, kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Atsargų sudėtį tikslinga nagrinėti pagal balanse pateikiamą atsargų klasifikaciją: žaliavos ir komplektavimo gaminiai, nebaigtoji gamyba, pagaminta produkcija, pirktos prekės, skirtos perparduoti, ir ilgalaikis materialusis turtas, skirtas parduoti. Bet kuriose iš nurodytų atsargų rūšių atsitiktinės ir /ar tyčinės klaidos gali turėti reikšmingą įtaką pelno (nuostolių) ataskaitos ir balanso duomenų objektyvumui ir teisingumui, todėl atsargų auditui reikia skirti ypatingą dėmesį.

Literatūroje galima aptikti įvairiai įvardijamų ir klasifikuojamų atsargų audito problemų, tačiau dažniausiai aptinkamos šios: 1) identifikavimo sunkumai, 2) kiekio apskaičiavimas, 3) įvertinimo sunkumai ir 4) atsargų vagysčių galimybės. Šios problemos toliau analizuojamos detaliau.

1. Atsargų identifikavimas. Konkretų atsargų tipą gana sudėtinga nustatyti, todėl sunku apskaičiuoti jų ir vertę. Didelės įmonės turi labai daug pavadinimų atsargų. Auditoriai dažnai neturi pakankamai tokios srities žinių ir patirties. Nepaisant to, jie turi surasti tokius atsargų identifikavimo metodus, kurie garantuotų, kad duomenys, gauti atlikus testus, yra pakankami, patikimi ir tinkami.

2. Kiekio apskaičiavimas. Problema kyla, kai reikia pateikti faktinių vertybių, kurias įmonės turi patikrinti iki tam tikros datos, skaičių. Sunkiausia yra nustatyti teisingą atrankos apimtį, kadangi visų atsargų suskaičiuoti neįmanoma. Pasirinktos tikrinti atsargos turi objektyviai reprezentuoti visumą. Svarbu, kad būtų išvengta dvigubo atsargų skaičiavimo ir neliktų nesuskaičiuota reikšmingų atsargų.

3. Įvertinimo sunkumai. Įvertinant atsargas kyla realios jų pardavimo kainos nustatymo problema. Tai liečia ir pasenusias, nereikalingas ar netinkamas naudoti atsargas. Šie atvejai daro įtaką atsargų vertei.

4. Atsargų vagysčių galimybės. Atsargos labai dažnai tampa vagysčių objektu. Auditorius turi įsigilinti į aplinką, kurioje apskaitomos ir saugomos atsargos.

Atlikti tyrimai rodo (Šetkutė, Kustienė, 2007), kad, atliekant atsargų auditą, susiduriama su didele klaidų ir apgaulių tikimybe: nerūpestingai

parengtos finansinės ataskaitos; padidintos atsargos dėl aritmetinių klaidų ar neteisingo bendrųjų apskaitos principų taikymo; tyčia suklastotos finansinės ataskaitos, siekiant nuslėpti vagystę ar apgaulę ir kt.

Anot J. Mackevičiaus (2001), atsargų auditas – viena sudėtingiausių audito sričių. Ypač sunku atlikti auditą tokiose įmonėse, kurios atsargas laiko skirtingose šalyse, taiko įvairius įkainojimo metodus turimoms atsargų rūšims įvertinti. Audito sudėtingumą lemia didelis ir įvairus atsargų asortimentas, didelis apyvartumas bei lengvas transportabilumas.

Atliekant atsargų auditą svarbu nustatyti:

- ar visos operacijos, susijusios su atsargų gavimu, perkėlimu, išdavimu į gamybą, pardavimu ir sunaudojimu, teisingai užregistruotos apskaitoje (išsamumo tvirtinimas);
- ar visos apskaitoje parodytos atsargos, saugomos sandėliuose ar perduotos konsignacijos pagrindais, egzistuoja (buvimo ir įvykimo tvirtinimas);
- ar įmonė turi nuosavybės teises į balanse pateiktas atsargas, ar kartu neapskaitomos kitiems ūkio subjektams nuosavybės teise priklausančios atsargos, taip pat perduotos, bet dar esančios įmonės sandėliuose atsargos (teisių ir įsipareigojimų tvirtinimas);
- ar teisingai apskaičiuota atsargų vertė. Identifikuoti pasenusias, nekokybiškas atsargas, kurios balanse turi būti parodytos pagal galimą jų realizavimo kainą (įvertinimo tvirtinimas);
- ar nemanipuliuojama atsargų apskaitos būdais, t. y. įvertinti, ar įmonės naudojami apskaitos principai tinkamai parinkti ir ar teisingai taikomi (pateikimo ir atskleidimo tvirtinimas).

Labai svarbu atsargų auditą atlikti nuosekliai. Be gavimo, išdavimo ir naudojimo operacijų, būtina įvertinti atsargų įkainojimo ir apskaitos būdus, dalyvauti inventorizacijoje arba ją stebėti, apskaičiuoti įvairius santykinius rodiklius ir pan.

Atsargų, kaip ir bet kurio kito finansinių ataskaitų elemento, auditas apima du etapus:

- Vidaus kontrolės sistemos įvertinimą,
- Konkrečių testų ir procedūrų numatymą ir atlikimą.

Nagrinėdamas vidaus kontrolės sistemą, auditorius pirmiausia turi įvertinti atsargų audito riziką. Tik įvertinęs įgimtą ir kontrolės rizikas,

auditorius pasirinks jam priimtina aptikimo rizikos laipsnį. Tai svarbu tinkamai parinkti audito testus ir procedūras.

Atsargų vidaus kontrolės sistema turi apimti tokių funkcijų, kaip pirkimas, gavimas, sandėliavimas, išdavimas, išsiuntimas, gamybos kontrolė ir sąnaudų apskaita, sistemą. Svarbu įvertinti vidaus kontrolės vykdytojų atsakomybę ir pareigingumą. Labai svarbu nustatyti, ar įmonėje sudaromi atsargų pirkimo planai: kas yra atsakingas už jų sudarymą, kokiam laikotarpiui jie sudaromi ir pan. Auditorius turi išsiaiškinti, ar dažnai įmonės vadovybei pateikiamos ataskaitos apie atsargų judėjimą ir jų faktinį kiekį, už kokį laikotarpį sudaromos ataskaitos, kas atsakingas už šių ataskaitų analizę ir jose pateiktų faktinių duomenų palyginimą su planiniu atsargų įsigijimu, pardavimais bei kiekiu konkrečią dieną.

Vertindamas atsargų vidaus kontrolės sistemą auditorius turi surinkti informaciją apie atsargų inventorizavimo tvarką, t. y., ar dažnai atliekamos inventorizacijos, kas jose dalyvauja, kas atsakingas už inventorizacijos aprašų peržiūrą, ar yra nustatytos formalios inventorizacijų atlikimo procedūros ir kt. Auditorius turi patikrinti, ar įmonėje yra sudaromi nelikvidžių atsargų, arba atsargų, kurių pardavimo vertė mažesnė už balansinę, sąrašai.

Auditorius, vertindamas atsargų vidaus kontrolės sistemą ir numatydamas konkrečius testus ir procedūras, turi nustatyti ne tik, kokios procedūros užtikrina atsargų kokybės kontrolę, kas ir koku dažnumu ją atlieka, bet ir išsiaiškinti, su kokiais sunkumais susiduria įmonės vadovybė, vykdydama atsargų kontrolę.

Konkrečių testų ir procedūrų numatymo etapu auditorius turi:

- Gauti informaciją apie įmonės turimas atsargas ir nustatyti, ar jos teisingai parodytos finansinėse ataskaitose.
- Įvertinti atsargų fizinę būklę ir kokybę.
- Įvertinti atsargų įkainojimo metodus – ar jie teisingai buvo panaudoti.
- Dalyvauti ar stebėti inventorizaciją, atlikti kai kuriuos matavimus ir patikrinimus.
- Atlikti atsargų pirkimų ir pardavimų operacijų apžvalgą.
- Numatyti procedūras, siekiant identifikuoti nelikvidžias atsargas.

- Apskaičiuoti kai kuriuos atsargų gavimo, fizinės būklės ir naudojimo rodiklius. Šie aspektai toliau analizuojami detaliau, remiantis V. Pečiūros ir J. Staškevičiaus 1998 m. atliktu tyrimu.

Atsargų buvimu įmonėje auditorius įsitikina dalyvaudamas inventORIZACIJOJE ir stebėdamas skaičiavimo procedūras. Auditorius turi parengti dalyvavimo inventORIZACIJOJE programą, kurioje būtų numatyti testai, skirti inventORIZACIJOS duomenims tirti. Auditoriaus inventORIZACIJOS tyrimo būdai: stebėjimas, dalyvavimas. Vertinant inventORIZACIJOS metu surinktus duomenis svarbu atkreipti dėmesį į taikomas kontrolės procedūras, tikslų nebaigtosios gamybos lygio, trečiosioms šalims priklausančių atsargų nustatymą.

Atsargų buvimui ir išsamumui nustatyti auditorius gali taikyti du metodus:

1) Atrinkti iš apskaitos registrų duomenis apie atsargas, nueiti į jų laikymo vietą ir atlikti kontrolinį skaičiavimą;

2) Atrinkti sandėlyje laikomas atsargas, atlikti kontrolinį skaičiavimą ir palyginti su inventORIZACIJOS duomenimis.

Rekomenduojama didžiausias inventORIZACIJOS aprašo sumas sutikrinti su atsargų įsigijimo dokumentais. Prieš dalyvaujant inventORIZACIJOJE, reikia susipažinti su įmonės atsargų inventORIZACIJOS procedūromis ir įsitikinti, ar inventORIZACIJĄ atlieka kompetentingi asmenys. Jei atsargas saugo trečiosios šalys, auditorius turi gauti tiesioginius patvirtinimus apie saugomų atsargų kiekius ir būklę, taip pat įvertinti trečiųjų šalių patikimumą ir nepriklausomumą. Atliekant atsargų auditą reikia irgi patikrinti, kaip įrengtos atsargų laikymo vietos, ar jos sudėtos tvarkingai, ar greitai galima surasti reikiamas atsargas.

Auditoriaus, dalyvaujančio inventORIZACIJOJE, pagrindinis tikslas – nustatyti, ar atliekant inventORIZACIJĄ nebuvo padaryta klaidų, ar teisingai apskaičiuota atsargų vertė; ar nemanipuliuojama atsargų apskaitos ir įkainojimo būdais.

Siekiant **nustatyti išsamumą**, atsargų likučių pasikeitimas sulyginamas su parduotų prekių savikaina. Naudojant periodiškai apskaitomų atsargų būdą, reikia apskaičiuoti parduotų prekių savikainą (atsargų likutis laikotarpio pradžioje + per laikotarpį pirktos atsargos – atsargų likutis laikotarpio pabaigoje = per laikotarpį parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina). Šio metodo trūkumas – ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atliekant inventORIZACIJĄ visos nerastos prekės laikomos parduotomis

ar sunaudotomis. Nuolat apskaitomų atsargų būdo esmė – fiksuojamas kiekvienas atsargų pirkimo ir pardavimo atvejis. Prieš sudarant metinę atskaitomybę turi būti atlikta prekių inventorizacija (atsargų likutis laikotarpio pradžioje + per laikotarpį pirktos atsargos – per laikotarpį parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina = atsargų likutis laikotarpio pabaigoje).

Išsamumui nustatyti auditorius gali naudoti analitines procedūras, pavyzdžiui, metų pabaigoje palyginti atsargų kiekį, esantį sandėlyje ar priskirtą materialiai atsakingo asmens atsakomybei, su praėjusių mėnesių / ketvirčių / metų kiekiu ir nustatyti skirtumus; taip pat palyginti tokio turto vertės pokyčius ir nustatyti skirtumus.

Norėdamas **nustatyti teises ir įsipareigojimus** auditorius įmonėje peržiūri įsigijimo dokumentus. Reikia patikrinti, ar atsargos neužstatytos, ar jos nepriklauso trečiosioms šalims (gautos konsignacijos pagrindais ir pan.). Taip pat tikrinamas ir atsargų įsigijimo procesas, kurį sudaro atsargų poreikio nustatymas, užsakymas, atsargų gavimas, patikrinimas, priėmimas ir registracija. Svarbu įsitikinti, kad įmonės atsargų gavimo kontrolės sistema yra veiksminga, o atsargos – tinkamos kokybės. Taip pat audituojamos tiekėjams grąžinamos atsargos, nustatant, kiek ir dėl kokių priežasčių jų buvo grąžinta tiekėjams.

Įvertinimo teisingumą auditorius tikrina, tirdamas, koku metodu finansinėse atskaitose įkainotos atsargos. Praktikoje dažniausiai pasitaikantys atsargų įvertinimo metodai:

1. FIFO – remiamasi prielaida, kad pirmiausia parduodamos ar sunaudojamos anksčiau įsigytos atsargos;
2. LIFO – remiamasi prielaida, kad pirmiausia parduodamos ar sunaudojamos vėliausiai įsigytos atsargos;
3. Vidutinių kainų – visos prekės įkainojamos pagal vidutines jų įsigijimo kainas;
4. Konkrečių kainų – konkrečioms atsargoms įkainoti nustatytos konkrečios kainos. Svarbu įvertinti, ar teisingai nustatyta atsargų įsigijimo savikaina, pagamintų prekių ir nebaigtosios gamybos vertė, ar apskaitoje įrašytos kainos artimos rinkos kainoms. Tikrinant atsargų įsigijimo dokumentus žiūrima, ar atsargos užpajamuotos teisingu pavadinimu, ar įrašyta suma, data.

Išmatavimo teisingumą auditorius gali įvertinti tikrindamas sąskaitų faktūrų aritmetinį teisingumą, taip pat registrų, naudojamų atsargų apskaitos duomenų teisingumą. Būtina įsitikinti, kad įmonė naudoja

tinkamas atsargų judėjimo kontrolės procedūras. Įmonė atsargų gavimą, išvežimą ir judėjimą tarp sandėlių turi dokumentuoti ir tiksliai parodyti apskaitoje. Atliekant atsargų auditą svarbu nustatyti, ar visos atsargos įtrauktos į reikiamo laikotarpio apskaitos registrus. Tam auditorius turi naudoti laikotarpio atskyrimo testus. Auditorius turi patikrinti praėjusių metų pabaigos, ataskaitinių metų pradžios ir pabaigos bei kitų metų pradžios atsargų pirkimus, pardavimų ir vidaus judėjimo operacijas, kad įsitikintų, jog visos jos apskaitytos reikiamu laikotarpiu. Įvykiui tirti gali būti taikomos analitinės procedūros ir detalai tikrinimas atsargų įsigijimas bei pardavimas.

Atsargų pateikimą ir atskleidimą nustatyti auditorius gali įsitikinti, ar visos atsargos yra tinkamai suklasifikuotos ir pateiktos finansinėse ataskaitose pagal galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius buhalterinę apskaitą ir finansinę atskaitomybę.

Atlikdamas atsargų auditą, auditorius turi užregistruoti darbo dokumentuose visas atliktas procedūras bei gautus rezultatus ir padaryti išvadas apie atsargų pateikimo finansinėse ataskaitose teisingumą. Darbo dokumentai – tai audito planas ir programos, atsargų sąskaitų likučiai ir apyvartos, atliktų procedūrų ir gautų rezultatų aprašymas, atsargų analizės rodikliai, informacija apie užstatytas arba turimas konsignacijos tikslais atsargas. Darbo dokumentuose turi būti atspindėta informacija ne tik apie audito planavimą, bet ir jo atlikimo laiką, darbų pobūdį ir mastą, numatomas atlikti procedūras bei įrodymus, kuriais pagrindžiama audito išvada.

Taigi, baigęs visas audito procedūras, auditorius turi parengti išvadas, kurios gali būti teigiamos, o tai reiškia, kad tikrintų finansinių atskaitų duomenys visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės finansinę būklę ir jos veiklos rezultatus, arba neigiamos, jeigu būtų rastas reikšmingas atsargų trūkumas sandėliuose arba jos būtų neteisingai rodomos apskaitoje. Taip pat auditorius gali atsakyti reikšti nuomonę apie finansines ataskaitas, jeigu nebuvo sudaryta galimybės patikrinti visus reikiamus duomenis.

Atsargų auditas atliekamas pagal auditoriaus parengtą atsargų audito programą – jos pavyzdys pateiktas 10.1 lentelėje.

10.1 lentelė. Atsargų audito programa (pavyzdys)

Nr.	Procedūros aprašas	At-liko	Da-ta	Nuoroda į darbo dokumentą
1	2	3	4	5
Ištirti vidaus kontrolės sistemą				
1.	Įvertinti vidaus kontrolės sistemos adekvatumą, į ką reikia atkreipti didžiausią dėmesį. Įvertinti ir dokumentuoti vidaus kontrolės procedūrų buvimą.			
2.	Identifikuoti reikšmingus rizikos veiksnius ir suplanuoti reikalingus kontrolės testus.			
3.	Atlikti suplanuotus kontrolės testus.			
4.	Pakartotinai nustatyti rizikos veiksnius (po vidaus kontrolės veiksmingumo įvertinimo) ir suplanuoti savarankiškus audito testus – pagrindines procedūras.			
Atlikti savarankiškus testus – pagrindines procedūras				
5.	Gauti atsargų sąrašą ir sutikrinti su didžiąja knyga.			
6.	Įvertinti inventorizacijos organizavimo tinkamumą. Dalyvauti įmonės atsargų inventorizacijoje, stebėti atsargų kokybę, būklę. Atlikti kontrolinius matavimus ir skaičiavimus, patikrinti matematinį tikslumą.			
7.	Atrankos būdu sutikrinti atsargų vienetų kainas su tiekėjų sąskaitomis. Perskaičiuoti bendrą vertę, sudauginant kiekį iš kainos.			
8.	Patikrinti, ar atsargos nebuvo užstatytos už paskolas: peržiūrėti bankų patvirtinimus, paskolų sutartis, valdybos posėdžių protokolus.			
9.	Patikrinti, ar įmonei priklausančios atsargos nėra perduotos konsignacijos pagrindais, ar į atsargų duomenis neįtrauktos konsignacijos ar kitais pagrindais laikomos atsargos, priklausančios tretiesiems asmenims.			
10.	Peržiūrėti pardavimų sutartis ir nustatyti, ar pirkėjai turi teisę grąžinti prekes.			

1	2	3	4	5
11.	Nustatyti, ar klientas teisingai pritaikė naudojamą atsargų įkainojimo metodą (FIFO pagal Lietuvos Respublikos teisės aktų bendrus reikalavimus, įmonės pasirinktą – atitinkamai nurodyti paaiškinamajame rašte).			
12.	Gauti metų pabaigos paskutinių važtaraščių ir prekių priėmimo numerius bei kitų metų pradžios pirmųjų važtaraščių (kitų įsigijimo dokumentų) numerius. Į šiuos numerius atsižvelgti tikrinant atskirus laikotarpius – peržiūrėti pardavimų, atsargų, parduotų prekių savikainos, tiekėjų skolų įrašus.			
13.	Palyginti šių metų ir ankstesnių laikotarpių bendrojo pelno normą.			
14.	Palyginti savikainos elementų santykį (darbas, medžiagos) su bendra savikaina ir su praėjusių metų rodikliais.			
15.	Patikrinti atsargų sunaudojimą įmonės reikmėms – ar tinkamai pagrįsta pirminiais dokumentais, patikrinti tokių atsargų nurašymą ir kt.			

10.2. Gautinų sumų auditas

Per vienerius metus gautinos sumos balanse atspindimos ir audituojamos pagal 18-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ reikalavimus. Gautinos sumos yra svarbus balanso straipsnis, pateikiantis informaciją apie įmonės turtą, kurio atvaizdavimo finansinėje atskaitomybėje teisingumą reikia auditoriui patikrinti. Gautinos sumos – tai neišvestinis, aktyviojoje rinkoje nekotiruojamas, finansinis turtas, už kurį dažniausiai atsiskaitoma fiksuotomis sumomis. **Gautinomis sumomis** laikoma teisė gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito ūkio subjekto už parduotas prekes, paslaugas, atliktus darbus ir pan. į skolą. Balanse gautinos sumos išskiriamos į tris grupes: pirkėjų įsiskolinimas, dukterinių ir asocijuotųjų įmonių skolos bei kitos gautinos sumos.

Per vienerius metus gautinos sumos rodo visas skolas įmonei, kurios gautinos per 12 mėnesių nuo balanso datos, neatsižvelgiant į skolos

pobūdį ir šaltinius. Balanse rodoma visų gautinų sumų grynoji vertė, t. y. įsigijimo savikaina, atėmus abejotinų skolų dalį. Šioje eilutėje taip pat parodoma ilgalaikių skolų įmonei dalis, gautina per vienerius metus nuo balanso datos. Balanso eilutėje *Pirkėjų įsiskolinimas* parodomas su įmonės prekybine veikla (prekių, paslaugų ir savos produkcijos pardavimu) susijusios pirkėjų skolos (išskyrus skolas asocijuotosioms ir dukterinėms įmonėms). Įprastas šių skolų grąžinimo laikas yra ne ilgesnis kaip 12 mėnesių. Į šią eilutę įrašoma pirkėjų skolų ir gautų vekselių suma atėmus abejotinų skolų dalį. Į balanso eilutę *Dukterinių ir asocijuotųjų įmonių skolos* įrašomos visos iš dukterinių ir asocijuotųjų įmonių gautos sumos, kurios turi būti sumokėtos per 12 mėnesių.

Toliau išsamiau nagrinėsime tik pirkėjų įsiskolinimą, kuris atsiranda pardavimų ciklo metu. J. Mackevičius (2001) siūlo išskirti tokius pardavimų ir pirkėjų skolų ciklo etapus:

- Pirkėjų užsakymų gavimas ir registravimas;
- Pardavimų skolon patvirtinimas;
- Prekių išsiuntimas;
- Sąskaitų pirkėjams išrašymas ir pardavimų registravimas;
- Prekių grąžinimų ir nukainojimų registravimas;
- Apmokėjimų registravimas;
- Atidėjinių abejotinoms pirkėjų skoloms įvertinimas ir registravimas;
- Beviltiškų skolų nustatymas ir registravimas.

Pirkėjų užsakymų gavimas ir registravimas laikomas pardavimų ciklo pradžia. Auditoriui svarbu nustatyti, ar užsakymai laiku ir teisingai įregistruoti užsakymų žurnale ar kituose apskaitos registruose. Auditorius turi įsitikinti, ar įmonės vadovybė derina turimų atsargų kiekius su užsakytos produkcijos kiekiais, ar nėra neįregistruotų užsakymų. *Pardavimų skolon patvirtinimas* reiškia, kad prieš išsiunčiant prekes įgaliojtas darbuotojas privalo patvirtinti pardavimus skolon. Šio proceso silpna kontrolė dažnai lemia didelius atidėjinius abejotinoms pirkėjų skoloms ir beviltiškų skolų nuostolius.

Prekių išsiuntimo etapu svarbu ne tik laiku išsiųsti prekes, bet ir teisingai išrašyti prekių siuntimo dokumentus. Juose turi būti pateikta informacija apie pirkėją, prekių kiekius ir fizines savybes, atsakingų asmenų parašai ir išsiuntimo data. Įmonėms patartina tam tikro laikotarpio pabaigoje rengti patvirtintų, tačiau neįvykdytų užsakymų ataskaitą.

Sąskaitų pirkėjams išrašymas ir pardavimų registravimas. Išrašomos sąskaitos yra – pagrindinis dokumentas, kuriuo pripažįstami pardavimai ir pirkėjų įsiskolinimai. Auditorius turi patikrinti, ar sąskaitos išrašytos laiku ir teisingai, ar užpildyti visi rekvizitai.

Prekių grąžinimų ir nukainojimų registravimas. Būna atvejų, kai pirkėjas pareiškia nepasitenkinimą gautų prekių kokybe. Prekių tiekėjas arba priima atgal parduotas prekes, arba suteikia nuolaidą pirkėjui. Svarbu, kad prekių grąžinimai ir suteiktos nuolaidos būtų laiku įregistruotos prekių grąžinimų ir nukainojimų žurnale bei pirkėjų skolų žiniaraštyje. Rekomenduojama grąžintas prekes sandėliuoti atskirai ir joms taikyti kitas kontrolės procedūras norint išaiškinti, kodėl pirkėjų nepatenkino prekės.

Apmokėjimų registravimas apima pinigų gavimą į banką bei jų registravimą apskaitos registruose. Atidėjinių abejotinoms pirkėjų skoloms įvertinimas ir registravimas išskiriamas todėl, kad dažnai pasitaiko atvejų, kai pirkėjas nepadengia skolų. Atidėjiniai abejotinoms pirkėjų skoloms turi padengti beviltiškų skolų nuostolius, tenkančius einamųjų metų pardavimams.

Beviltiškų skolų nustatymas ir registravimas. Kai įmonės vadovybė yra įsitikinusi, kad pirkėjas dėl įvairių priežasčių neapmokės skolų, jas nurašo. Paprastai taip atsitinka, kai pirkėjas bankrutuoja, o teisminės institucijos neranda turto, kuriuo galėtų padengti skolas. Tada svarbu, kad įmonės vadovybė parengtų dokumentą, kuris buhalterijai būtų pagrindas nurašyti skolas kaip beviltiškas.

Auditorius turi gerai išmanyti pardavimų ir pirkėjų skolų ciklo etapus bei jų ypatybes, ypač juose vykstančių operacijų dokumentų įforminimą. Jis turi patikrinti pardavimų ir pirkėjų skolų ciklo vidaus kontrolės sistemą.

Auditorius, tikrindamas pardavimų **vidaus kontrolės sistemą**, turi įsitikinti:

1. Įrašų išsamumu – ar visi pardavimai užregistruoti realiai egzistuojantiems pirkėjams.
2. Įrašų tikslumu – ar teisingai užfiksuotos pardavimų datos, kainos, kiekliai, pirkėjai išrašomuose pirkėjams ir įmonės dokumentuose.
3. Leidimais atlikti operaciją – ar visi įregistruoti pardavimai atspindi realius prekių išsiuntimus realiems pirkėjams, ar jie patvirtinti atsaingo asmens.

4. Turto apsauga – tikrai turintys tam teisę asmenys gali prieiti prie gautinų sumų įrašų.

Vienas iš svarbiausių vidaus kontrolės sistemos uždavinių pardavimų ir pirkėjų skolų cikle – užtikrinti tinkamą darbuotojų atsakomybę ir funkcijų atskyrimą. Tai padeda įmonei apsaugoti nuo tyčinių ir atsitiktinių piktnaudžiavimų. Todėl svarbu, kad pardavimų ir pirkėjų skolų ciklo etapais atliekamas funkcijas vykdytų skirtingi darbuotojai. Ypač griežtai turėtų būti atskirtos pardavimų ir grynųjų pinigų gavimo registravimo funkcijos nuo grynųjų pinigų gavimo funkcijų.

Praktika rodo, kad neretai ataskaitinio laikotarpio pardavimai būna įregistruoti į kitą laikotarpį arba atvirkščiai. Tai gali būti padaryta sąmoningai arba netyčia. Toks tam tikrų sumų įregistravimas gali sumažinti arba padidinti audituojamo laikotarpio veiklos rezultatą. Todėl auditorius turėtų nustatyti ir įvertinti įmonės vidaus kontrolės procedūras, kurios užtikrintų pardavimų ir pirkėjų išsiskolinimų priskyrimą tinkamam laikotarpiui. Jeigu operacijų dokumentai (sąskaitos, važtaraščiai) sunumeruoti, šį testą atlikti nesudėtinga.

Vienas svarbiausių uždavinių audituojant pirkėjų skolas – pirkėjų **skolų likučių patvirtinimas**. Šis testas leidžia auditoriui įsitikinti pirkėjų skolų išsamumu, buvimu ir tikslumu. Jį atlikdamas auditorius turi nuspręsti, kokias patvirtinimų rūšis naudos, kada atliks šį testą, koks bus atrankos dydis ir kokiems pirkėjams bus išsiųsti patvirtinimai.

Kai nurodo 505-asis TAS, gali būti naudojamos trys patvirtinimų rūšys: teigiama, neigiama ir neatsakymas.

Teigiamo patvirtinimo prašymas – prašymas, kad patvirtinančioji šalis atsakytų tiesiogiai auditoriui, pareikšdama, ar patvirtinančioji šalis sutinka ar nesutinka su prašyme pateikta informacija, arba suteikdama prašomos informacijos.

Neigiamo patvirtinimo prašymas – prašymas, kad patvirtinančioji šalis atsakytų tiesiogiai auditoriui tik tuo atveju, jei patvirtinančioji šalis nesutinka su prašyme pateikta informacija. Tačiau siunčiant tokius įrodymus atsiranda pavojus, kad auditorius negaus atsakymo. Jei negaunama atsakymo į neigiamą užklausą, nėra aišku, ar tai reiškia sutikimą, ar pirkėjas ją ignoravo. Audito praktika rodo, kad atsakymų nebuvimas traktuotas kaip teisinga skolos suma. Neigiami patvirtinimai dažniausiai būna tada, kai: pirkėjų išsiskolinimai sudaro daug mažų sumų, įgimta ir kontrolės rizika yra maža, nėra pagrindo manyti, kad pirkėjai neatsakys.

Neatsakymas – situacija, kai patvirtinančioji šalis nepateikia atsakymo ar nevisapusiškai atsako į teigiamo patvirtinimo prašymą arba patvirtinimo prašymas grąžinamas kaip nepristatytas adresatui.

Patvirtinimų rezultatai. Auditorius darbo dokumentuose turi fiksuoti pirkėjo skolų patvirtinimo rezultatus. Turi būti nurodytas išsiųstų patvirtinimų skaičius, jų rūšis, gautų atsakymų skaičius. Teigiamiems patvirtinimams reikia nurodyti pirkėjų, kuriems išsiųsti patvirtinimai, skolų procentą ir neatsakiusiųjų ar pranešusiųjų apie klaidas procentą. Neigiamiems patvirtinimams, kurie buvo grąžinti nurodant netikslumus, reikia pateikti pirkėjų skolų procentą. Pagal šiuos duomenis auditorius gali nustatyti, ar pakanka patvirtinimų procedūros suteiktų įrodymų.

Pardavimų ir pirkėjų skolų audito metu vienu iš sudėtingiausių klausimų laikomas atidėjinių abejotinoms pirkėjų skoloms auditas. Čia parbrėžiami du esminiai dalykai:

1) įmonės vadovybė, atsakinga už finansinių ataskaitų parengimą, privalo kuo tiksliau apskaičiuoti atidėjinių abejotinoms pirkėjų skoloms sumą, nes ji veikia įmonės finansinius rezultatus;

2) auditorius privalo įsitikinti, kad apskaičiuota atidėjinių suma pakankama ir atitinka bendruosius apskaitos principus ir finansinių ataskaitų sudarymo reikalavimus.

Apskaitoje abejotinių skolų išskyrimas iš bendros pirkėjų skolos į atskirą sąskaitą pateikia įmonei svarbios informacijos, leidžiančios kontroliuoti skolų apmokėjimą. Abejotinių skolų dydžiui nustatyti įmonės vadovybė pasirenka tiesioginius arba netiesioginius būdus. Tiesioginis būdas reikalauja, kad būtų įvertinta kiekvienos skolos gavimo galimybė. Yra du netiesioginiai metodai – pelno (nuostolių) ataskaitos ir balanso. Pelno (nuostolių) ataskaitos būdu abejotinos skolos pripažįstamos remiantis per ataskaitinį laikotarpį uždirbtomis pajamomis ir praėjusių laikotarpių skolų procentu nuo pardavimų. Balanso metodas kitaip dar vadinamas skolų amžiaus metodu. Abu būdai yra tikimybiniai. Apmokestinant veiklos rezultatus, abejotinos skolos nepripažįstamos mažinančiomis pelną. Jos atspindimos tik finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje. Mokesčių ataskaitose parodoma apmokestinamojo pelno suma koreguojama tik beviltiškomis skoloms. Taikant balanso metodą, visa įsiskolinimo suma suskirstoma į grupes pagal įsiskolinimo trukmę: apmokėjimo terminas nesuėjo, pradelsti įsiskolinimai 30 d., 60 d., 90 d.

ir daugiau kaip 90 d. Kuo ilgesnis laikotarpis praėjo nuo atsiskaitymo termino, tuo didesnė skolų negrąžinimo tikimybė.

Pelno mokesčio įstatymo 25 str. reglamentuoja skolų beviltiškumo nuostatas, kurios išsamiau aptartos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-02-11 įsakymu Nr. 40 patvirtintoje „Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų apskaičiavimo tvarkoje“. Pagal šią tvarką mokesčių mokėtojas turi teisę laikyti skolas beviltiškomis, jeigu praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų įtraukimo į pajamas jis negali jų susigrąžinti, taip pat jei skolininkas yra bankrutavęs arba miręs. Įmonė privalo turėti skolų beviltiškumą ir pastangas joms susigrąžinti pagrindžiančius dokumentus (įsiteisėjusią teismo nutartį ir kt.). Inventorizacijos tvarkoje nustatyta, kad įmonė kasmet turi suderinti tarpusavio skolas ir įforminti tai suderinimo aktu.

Gautinų sumų auditas atliekamas pagal auditoriaus parengtą gautinų sumų audito programą (pavyzdys pateikiamas 10.2 lentelėje).

10.2 lentelė. Gautinų sumų audito programa (pavyzdys)

Nr.	Procedūros aprašas	Atli-ko	Data	Nuoroda į darbo dokumentą
1	2	3	4	5
Ištirti vidaus kontrolės sistemą				
1.	Įvertinti vidaus kontrolės sistemos adekvatumą, į ką reikia atkreipti didžiausią dėmesį. Įvertinti ir dokumentuoti vidaus kontrolės procedūrų buvimą.			
2.	Identifikuoti reikšmingus rizikos veiksnius ir suplanuoti reikalingus kontrolės testus.			
3.	Atlikti suplanuotus kontrolės testus.			
4.	Pakartotinai nustatyti rizikos veiksnius (po vidaus kontrolės veiksmingumo įvertinimo) ir suplanuoti savarankiškus audito testus – pagrindines procedūras.			

1	2	3	4	5
Atlikti savarankiškus testus – pagrindines procedūras				
5.	Gauti pirkėjų, dukterinių ir asocijuotųjų įmonių skolų, kitų gautinų sumų sąrašą ir sutikrinti su apskaitos duomenimis bei didžiąja knyga.			
6.	Gauti pirkėjų, dukterinių ir asocijuotųjų įmonių skolų, kitų gautinų sumų sąrašą, detaliuotą pagal įsiskolinimo ar numatomą sandorio užbaigimo trukmę.			
7.	Peržiūrėti atsiskaitymus, atliktus iš kitų asmenų skolininko vardu, – kaip tai dokumentuojama, kaip atspindima apskaitoje.			
8.	Peržiūrėti kitų metų pradžios pirkimo, banko, kasos, dokumentus, laiškus, kreditinius ir debetinius dokumentus, sutartis – pažymėti pirkėjų, dukterinių ir asocijuotųjų įmonių atsiskaitymus už audituojamus metus. Atkreipti dėmesį į mokėjimo paskirtį – ar nėra mokėjimų pagal sąskaitas faktūras, kurios neapskaiytos audituojamais metais.			
9.	Peržiūrėti gautinų sumų suderinimo aktus – ar sumos suderinimo aktuose atitinka įmonės duomenis. Pažymėti suderintas gautinas sumas.			
10.	Suderinti su klientu, kad išsiųstų prašymus dėl skolų patvirtinimo auditoriaus atrinktomis įmonėmis ir kitiems skolininkams. Laiškuose turi būti nurodyta, kad atsakymą reikia siųsti tiesiai auditui įmonei.			
11.	Patikrinti, ar gauti atsakymai į išsiųstus laiškus. Informaciją gautuose atsakymuose sutikrinti su įmonės pateiktais duomenimis. Jei reikia, raštu informuoti klientą apie reikalingus pakartotinius paklausimus.			
12.	Patikrinti, ar įmonė laikosi akcininkų bei valdybos nustatytos abejotinų ir beviltiškų skolų įvertinimo ir nurašymo tvarkos.			

1	2	3	4	5
13.	Nustatyti abejotinų ir beviltiškų skolų dydį ir patikrinti, ar tos sumos tinkamai atspindėtos apskaitoje.			
14.	Patikrinti gautinų sumų įvertinimą metų pabaigoje, kaip įvertinti valiutiniai įsiskolinimai, ar teisingai apskaityti skirtumai, susidarantys dėl valiutų kursų pasikeitimo.			
15.	Gauti sukaupėtų pajamų detalius iššifravimus ir palyginti galutines sumas su balanso duomenimis.			
16.	Patikrinti, ar nėra sumų, kurios turėjo būti nurašytos per ataskaitinį laikotarpį, tačiau yra paliktos balanse.			
17.	Patikrinti, ar visos sukauptos pajamos, parodytos balanse, yra pagrįstos.			
18.	Patikrinti, ar nėra sumų, kurios turėjo būti užregistruotos kaip sukauptos pajamos, tačiau balanse nėra užregistruotos (pavyzdžiui, pagal sąskaitas, gautas ir išrašytas pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui; taip pat tikrinti pajamų ir sąnaudų sritį, peržiūrėti sutarčių sąlygas ir pan.).			
19.	Patikrinti, ar teisingai ir pakankamai per vienerius metus gautinos sumos atspindėtos metinėje finansinėje atskaitomybėje, ar pakankamai atskleisti kiti įvykiai, susiję su gautinomis sumomis (esantys ar potencialūs teismų procesai, pirkėjų pretenzijos, galinčios turėti įtakos ne tik finansinės atskaitomybės likučiams, bet ir tolesnei įmonės veiklai).			

10.3. Pinigų ir pinigų ekvivalentų auditas

Pinigai ir jų ekvivalentai – įmonės kasoje ir sąskaitose bankuose esantys pinigai ir jų ekvivalentai įvairia valiuta. Pinigų ekvivalentams priskiriamos trumpalaikės (iki trijų mėnesių) likvidžios investicijos į vertybinius popierius¹⁷, kelionės čekiai ir kitas finansinis turtas, atitinkantis pinigų ekvivalentų apibrėžimą.

¹⁷ Likvidžios investicijos į vertybinius popierius gali būti vyriausybės vertybiniai popieriai, obliga-

Įprastai pinigų straipsnio likutis balanse nebūna didelis, tačiau judėjimas atsispindi įvairiose sąskaitose ir apyvartos būna didelės, todėl labai svarbu ištirti tikrąjį pinigų judėjimą. Anot L. Rupeikienės (2005), pinigai yra labai likvidus ir pageidaujamas turtas, todėl pasitaiko fiktyvių mokėjimų tiekėjams ar nepagrįstai išmokamo darbo užmokesčio. Kartais neužpajamuojami kasoje ir neįnešami į banko sąskaitas pinigai, kurie gauti už prekes ar paslaugas. Praktika rodo, kad pasitaiko, jog klasuojamas pinigų likutis kasoje, nuslepiant esamą trūkumą, ir pan.

Pinigai paprastai rodomi balanso trumpalaikio turto dalyje. Tačiau jei pinigų naudojimas apribojamas ilgiau kaip vienerius metus, pavyzdžiui, jei pinigai laikomi indėlių sąskaitoje ir indėlio terminas baigsis po 12 mėnesių nuo balanso datos, jie turi būti rodomi ilgalaikio finansinio turto dalyje. Investicijos į nuosavybės vertybinius popierius nėra priskiriamos pinigų ekvivalentams (18 VAS, 2014).

Pagal 5 VAS „Pinigų srautų ataskaita“ **pinigų srautai** yra pinigų ir pinigų ekvivalentų įplaukos bei išmokos per ataskaitinį laikotarpį. Ataskaitinio laikotarpio pinigų srautai pinigų srautų ataskaitoje turi būti grupuojami pagal pagrindinę, investicinę ir finansinę veiklą.

Įmonės pagrindinės veiklos pinigų srautai parodo, kiek **pagrindinė** (gamybinė, prekybinė, paslaugų teikimo) įmonės veikla, išskyrus investicinę ir finansinę, gali kurti pinigų srautus. Šie pinigų srautai yra pagrindinis finansavimo šaltinis, leidžiantis palaikyti ir plėtoti įmonės veiklą, grąžinti paskolas, išmokėti dividendus bei daryti naujas investicijas.

Įmonės **pagrindinės veiklos pinigų įplaukų** pavyzdžiai:

- pinigų įplaukos pardavus prekes ir suteikus paslaugas;
- pinigų įplaukos, susijusios su komisiniais mokesčiais, honorarais ir kitomis pajamomis;
- pinigų įplaukos, gautos pirkėjams iš anksto sumokėjus už prekes;
- pinigų įplaukos, gautos susigrąžinus prekybines skolas;
- gautos draudimo išmokos.

Įmonės **pagrindinės veiklos pinigų išmokų** pavyzdžiai:

- pinigų išmokos žaliavų, prekių ir paslaugų tiekėjams;
- pinigų išmokos įmonės darbuotojams;
- sumokėti mokesčiai;
- sumokėtos draudimo įmokos.

cijos, vekseliai ir kitas finansinis turtas, kurio išpirkimo terminas nesiekia 3 mėnesių nuo balanso sudarymo datos. Jei vertybinių popierių išpirkimo terminas yra nuo 3 iki 12 mėnesių, investicijos pinigų ekvivalentams nepriskiriamos ir rodomos balanso straipsnyje „Kitas trumpalaikis turtas“.

Investicinės veiklos pinigų srautai parodo pinigų sumas, per ataskaitinį laikotarpį išleistas įsigyjant investicijas, taip pat pinigų įplaukas tokias investicijas perleidžiant. Įmonės investicinės veiklos pinigų **įplaukų** pavyzdžiai:

- pinigų įplaukos perleidžiant nematerialųjį ir ilgalaikį materialųjį turtą;
- pinigų įplaukos susigrąžinant paskolas iš trečiųjų asmenų;
- pinigų įplaukos pardavus kitų įmonių vertybinius popierius ir kitas investicijas (jei šios įplaukos pagal apskaitos politiką priskiriamos prie investicinės veiklos).

Įmonės **investicinės veiklos pinigų išmokų** pavyzdžiai:

- pinigų išmokos įsigyjant nematerialųjį ir ilgalaikį materialųjį turtą;
- pinigų išmokos statant, rekonstruojant ar remontuojant ilgalaikį materialųjį turtą, kuriuo įmonė disponuoja ir kurio vertė yra didinama;
- pinigų išmokos skolinant pinigus tretiesiems asmenims;
- pinigų pervedimas į terminuotųjų indėlių sąskaitą, išskyrus trumpalaikes investicijas, kurios priskiriamos pinigų ekvivalentams.

Įmonės **finansinės veiklos pinigų srautai** parodo, kaip per ataskaitinį laikotarpį įmonė naudojo išoriniais finansavimo šaltiniais. Įmonės finansinės veiklos pinigų **įplaukų** pavyzdžiai:

- pinigų įplaukos išleidžiant visų rūšių akcijas;
- pinigų įplaukos išleidžiant obligacijas ir kitus vertybinius popierius;
- pinigų įplaukos skolinantis (neatsižvelgiant į grąžinimo terminą) iš trečiųjų asmenų (tarp jų ir kredito įstaigų);
- pinigais gautos dotacijos, skirtos ilgalaikiam turtui įsigyti.

Įmonės **finansinės veiklos pinigų išmokų** pavyzdžiai:

- pinigų išmokos, sumokamos už superkamas savas akcijas;
- pinigų išmokos, sumokamos išperkant anksčiau įmonės išleistas obligacijas ir kitus vertybinius popierius;
- paskolų grąžinimas.

Taigi pinigai ir pinigų ekvivalentai finansinių ataskaitų rinkinyje pateikiami balanse – nurodomas pinigų likutis ataskaitinių metų pabaigoje ir pinigų srautų ataskaitoje – parodomas pinigų judėjimas / srautas per ataskaitinius metus.

Pasak J. Mackevičiaus (2009), pinigai yra likvidžiausias turtas ir labai svarbus įvairiose įmonės veiklos situacijose. Atsižvelgiant į tai, pinigų audito reikšmė yra gana didelė, siekiant sėkmingai valdyti įmonės veiklos procesus ir tam turėtų būti skiriamas pakankamas dėmesys. Pinigų audito tikslas – nustatyti, ar pinigų likučiai apskaitoje ir finansinėse ataskaitose rodomi teisingai. Tam auditorius turi surinkti įrodymus, kuriuos gauna naudodamas audito procedūras. Toliau lentelėje pateikiami finansinių ataskaitų tvirtinimai ir procedūrų pavyzdžiai, taikomi įrodymams surinkti.

10.3 lentelė. Pinigų auditas

Auditorius turi patvirtinti arba paneigti šiuos finansinių ataskaitų tvirtinimus	Finansinių ataskaitų tvirtinimai	Procedūrų pavyzdžiai
	<i>Buvimo</i> – nustatyti, ar įregistruoti apskaitoje pinigai faktiškai yra.	Turto tikrinimas, perskaičiavimas, įrašų ir dokumentų tikrinimas
	<i>Teisės ir įsipareigojimai</i> – nustatyti, ar įmonė turi teisę valdyti šiuos pinigus.	Įrašų ir dokumentų tikrinimas
	<i>Tikslumas</i> – nustatyti, ar esamas grynųjų pinigų kiekis kasoje yra likvidus ir teisingai identifiukuotas.	Turto tikrinimas, perskaičiavimas, įrašų ir dokumentų tikrinimas
	<i>Įvertinimas</i> – nustatyti, ar pinigų likučiai nurodyti teisingos vertės.	Perskaičiavimas, įrašų ir dokumentų tikrinimas
	<i>Įvykimas</i> – nustatyti, ar nėra be pateisinamų dokumentų gautų ir išmokėtų pinigų.	Įrašų ir dokumentų tikrinimas
	<i>Išsamumas</i> – nustatyti, ar pinigų įplaukos, išlaidos ir pervedimai į banko sąskaitas įskaityti teisingai ir reikiamu laikotarpiu.	Įrašų ir dokumentų tikrinimas
	<i>Pateikimas ir atskleidimas</i> – nustatyti, ar tinkamai įforminti piniginiai dokumentai, ar jie turi būtinus rekvizitus, ar finansinių ataskaitų rinkinyje tinkamai pateikta ir atskleista reikiama informacija.	Įrašų ir dokumentų tikrinimas

Šaltinis: parengta pagal J. Kabašinskas ir I. Toliatienė (1997), J. Mackevičius (2001), V. Lakis (2007).

Atlikdamas pinigų auditą, auditorius turi nustatyti, ar laiku ir teisingai yra atliekama inventorizacija kasoje ir banko sąskaitose, ar sudarytos reikiamos sąlygos pinigų saugumui garantuoti, t. y. tiek pinigus apsaugant kasoje, tiek vežant juos iš banko, ar tinkamai kontroliuojamas materialiai atsakingų asmenų darbas. Pinigų auditą rekomenduojama atlikti nuosekliai. Labai svarbu sudaryti išsamias pinigų kasoje ir pinigų banke audito programas, nurodant konkrečius klausimus, kurie turi būti patikrinti.

Pinigų kasoje auditas pradedamas nuo kasos inventorizacijos, per kurią nustatomas grynųjų pinigų likutis (pagal kasos išlaidų orderį (KIO), kasos pajamų orderį (KPO), kasos knygą). Toliau auditoriui rekomenduojama įvertinti:

1. Ar kasos operacijos pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais;
2. Ar visos iš banko gautos sumos buvo užpajamuotos įmonės kasoje;
3. Ar per tikrinamąjį laikotarpį analitinėje ir sintetinėje apskaitoje bei finansinėje atskaitomybėje nurodyti visų įmonės turimų sąskaitų apyvartos ir šių sąskaitų likučiai.

Taip pat auditorius turėtų patikrinti kasos išlaidų operacijas per audituojamą laikotarpį, ypatingą dėmesį skirdamas tokioms operacijoms, kurios nebūdingos audituojamai įmonei, atliktos ne laiku ir tokios apimtys, kuri kelia įtarimą. Auditorius turi patikrinti visus nepagrįstus nurašymus, visus taisymus ir operacijų anuliavimus. Atliekant grynųjų pinigų auditą yra pildomi, surašomi (kaupiami) tokie dokumentai: paskutinės kasininko ataskaitos ir išvados dėl kasos inventorizacijos rezultatų kopijos; auditoriaus nuomonė dėl grynųjų pinigų panaudojimo racionalumo; informacija apie tai, kas yra atsakingas už pinigų apskaitą ir ar ši atsakomybė tinkamai ir teisingai įforminta; nuomonė apie piniginių operacijų įforminimą dokumentais; nuomonė apie grynųjų pinigų apskaitą ir kontrolę; grynųjų pinigų likučių ir judėjimo žiniaraščiai.

Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 17 d. nutarimą Nr. 179 „Dėl kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ pinigai į kasą iš ūkio subjektų ir fizinių asmenų (gyventojų) yra priimami pagal KPO, kurį sudaro 2 dalys, t. y. KPO ir KPO kvitas. Priėmusiam ūkio subjektui arba fiziniam asmeniui (gyventojui) į kasą pinigų išduodamas kasos pajamų orderio kvitas.

Pinigams priimti į kasą nuo 2004-05-01 yra naudojamas laisvos formos KPO blankas. KPO ir KPO kvite turi būti nurodyti visi privalomi

apskaitos dokumentų rekvizitai, nustatyti Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje:

- 1) apskaitos dokumento pavadinimas;
- 2) ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas;
- 3) apskaitos dokumento data;
- 4) ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys;
- 5) ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška. Jeigu ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas nurodomas kiekybine išraiška, turi būti nurodyti mato vienetai;
- 6) asmens (-ų), kuris (-ie) turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, vardas (-ai) arba pirmoji (-osios) vardo (-ų) raidė (-ės), pavardė (-ės), parašas (-ai) ir pareigos;

Apibendrinus pinigų kasoje audito procesą, galima išskirti šešis tikrinimo ir vertinimo aspektus, kurie atspindimi 10.4 lentelėje.

10.4 lentelė. Grynųjų pinigų kasoje auditas

GRYNUJŲ PINIGŲ KASOJE AUDITAS					
1. Kasos invento- rizacija	2. Pinigų skaičiavi- mas	3. Saugojimo sąlygų tikrinimas	4. Kasos operacijų įformini- mo verti- nimas	5. Kasos knygos ir kasininko darbų ti- krinimas	6. Pinigų pajamavi- mo ir iš- mokėjimo tikrinimas
koks yra grynųjų pinigų ir kitų vertybių kasoje likutis; ar dokumen- tai, patvir- tina pinigų gavimą ir išmokėjimą.	ar galima nustatyti ir patvirtinti inventoriza- cijos rezultatą.	ar užtikrina- mas pinigų saugumas; ar yra mate- rialinės atsakomybės sutartis su kasininku.	ar kasos paja- mų ir išlaidų dokumentai atitinka jų for- mos ir turinio reikalavimus.	ar apskaitytos visos pinigų gavimo ir išmokėjimo operacijos; ar kasos knygos įrašai atitinka nustatytus reikalavimus.	Pateisinamųjų dokumentų pagrįstumo tikrinimas Pinigų gavimo šaltinių tiki- nimas Pinigų už- pajamavimo išsamumo ir teisingumo vertinimas Kasos išlaidų dokumentų tikrinimas

TIKRINAMA, TIRIAMA, VERTINAMA

Šaltinis: parengta pagal J. Mackevičius, 2001

Pinigų banko sąskaitų auditas. Visų pirma auditorius turi patikrinti, ar įmonė balanso sudarymo dieną iš tikrųjų banko sąskaitose turėjo tiek pinigų, kiek parodyta jos buhalterinėse knygos (buvimo, teisių ir įsipareigojimų tvirtinimai). Norėdamas tai padaryti, auditorius gali išsiųsti bankams prašymus patvirtinti audituojamos įmonės sąskaitų likučius, kurie buvo balanso sudarymo dieną (procedūra: patvirtinimas). Šiais patvirtinimais siekiama patikrinti pinigų buvimą ir įvertinti, ar pinigų suma tiksliai pavaizduota įmonės buhalterijoje.

Taip pat pinigų gavimas ir mokėjimas tikrinamas palyginant sumas, nurodytas pirminiuose pajamų ir išlaidų dokumentuose, su banko išrašu. Auditorius atskirai turi patikrinti valiutinių sąskaitų likučius: ar jie perskaičiuoti pagal balanso sudarymo dienos oficialų Lietuvos banko nustatytą valiutos kursą.

Atliekant pinigų banko sąskaitose auditą, yra surašomi šie darbo dokumentai:

1. Bankų išrašų, patvirtinančių likučius nacionaline ir užsienio valiutomis, kopijos;
2. Nuomonė apie pinigų banko sąskaitose apskaitą ir kontrolę;
3. Pinigų banko sąskaitose likučių ir judėjimo žiniaraščiai.

Audito metu reikia ištirti banko dokumentus ir įsitikinti, ar nėra neaptartų taisymų. Pinigų įplaukos į sąskaitas ir išlaidos tikrinamos lyginant su pirminiais dokumentais. Banko įplaukos palyginamos su pardavimais ir įsitikinama, ar nėra skirtumų, o tuomet, kai jų yra, reikia nustatyti, dėl kokių priežasčių jie atsirado – ar dėl pirkėjo mokėjimo būklės, prekių kokybės ir kt. Svarbu sąskaitų bankuose įplaukas sulygtinti su kasos išlaidomis – pinigais, įneštais į banką. Dažnai naudojamos šios tyrimo kryptys: atsargų įsigijimas, materialiojo ir nematerialiojo turto įsigijimas, finansinio turto įsigijimas, išperkamosios nuomos apmokėjimai ir kt. Anot L. Rupeikienės (2005), dažniausiai aptinkamos apskaitos klaidos: mokėjimo pavedime nurodoma neteisinga suma, neatsižvelgiant į visus tarpinius mokėjimus, pinigų mokėjimo žurnale neįrašoma operacijos data, įrašoma ne į tą sąskaitą ir pan.

Atliekant pinigų auditą svarbu įvertinti pinigų judėjimą, kuris vyksta įmonei vykdant veiklą. Vykdydama investicinę veiklą įmonė turi pajamų ir išlaidų, susijusių su ilgalaikio turto pardavimais ir pirkimais.

Todėl tirdamas pinigų įplaukas ir išlaidas, auditorius turi patikrinti ir investicinės veiklos pajamas bei išlaidas.

Vykdydama finansinę veiklą įmonė ne tik gauna pajamų, bet ir turi grąžinti bankų paskolas bei mokėti palūkanas, išmokėti dividendus, išpirkti nuosavus vertybinius popierius ir pan. Šios operacijos atvaizduojamos ir pinigų sąskaitose. Todėl auditoriui reikia kruopščiai ištirti šias sritis.

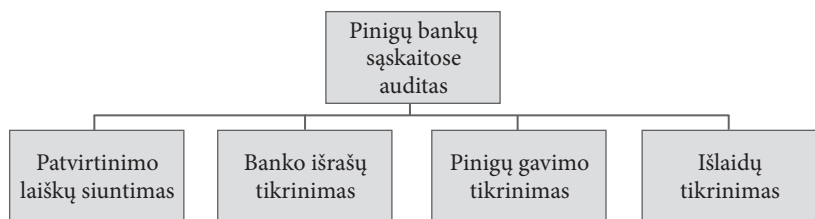
Taigi, tikrinant banko operacijas ir pinigus, reikia nustatyti, ar pinigai banko sąskaitoje, kelyje, esantys pas atsakingus asmenis, teisingai parodyti balanse.

- Auditorius išsiunčia į banką laišką, kuriame nurodo sąskaitos tipą, numerį, likutį metų pabaigoje pagal apskaitos duomenis, arba prašo, kad bankas pats nurodytų įmonės sąskaitas, jų likučius ir ryšius su kitais bankais. Taip suderinama visais atvejais. Suderinimo laiškas rašomas kliento vardu.

- Paprastai auditorius siunčia laiškus į visus bankus, kuriuose audituojamais metais klientas turėjo depozitus, taip pat ir tuo atveju, kai tikrinimo metu sąskaitos jau yra uždarytos.

- Jei pinigų likučius klientas pats suderina su banku dar prieš atvykstant auditoriui, tai nebūtina šio darbo dubliuoti. Tačiau auditorius turi detalai išnagrinėti atliktą suderinimą, kad įsitikintų, jog jis buvo gerai atliktas.

Toliau pateikiama apibendrinta pinigų bankų sąskaitose audito seka,



Šaltinis: parengta pagal J. Mackevičius, 2001.

10.1 pav. Pinigų bankų sąskaitose auditas

Pinigų auditas atliekamas pagal auditoriaus parengtą pinigų audito programą (pavyzdys pateiktas 10.5 lentelėje) (procedūrų sąrašas nėra išsamus).

10.5 lentelė. Pinigų audito programa (pavyzdys)

Nr.	Procedūros aprašas	Atli- ko	Data	Nuoroda į darbo dokumentą
1	2	3	4	5
Ištirti vidaus kontrolės sistemą				
1.	Įvertinti vidaus kontrolės sistemos adekvatumą, į ką reikia atkreipti didžiausią dėmesį. Įvertinti ir dokumentuoti vidaus kontrolės procedūrų buvimą.			
2.	Identifikuoti reikšmingus rizikos veiksnius ir suplanuoti reikalingus kontrolės testus.			
3.	Atlikti suplanuotus kontrolės testus.			
4.	Pakartotinai nustatyti rizikos veiksnius (po vidaus kontrolės veiksmingumo įvertinimo) ir suplanuoti savarankiškus audito testus – pagrindines procedūras.			
Atlikti savarankiškus testus – pagrindines procedūras				
5.	Pasirinktinai patikrinti grynųjų pinigų gavimą ir išmokėjimą – ar jie tinkamai pagrįsti dokumentais. Ar pinigų gavimus ir išmokėjimus atlieka asmuo, turintis tokius įgaliojimus. Ar kasos išlaidų orderiuose yra pinigų gavėjų parašai.			
6.	Patikrinti, kaip dokumentuojamas pinigų išmokėjimas ne įmonės darbuotojams – ar yra atitinkami prašymai, įgaliojimai ar kiti dokumentai, patvirtinantys, kad asmuo turi teisę gauti pinigus.			
7.	Patikrinti, kokia tvarka pinigai perduodami iš prekybos tinklų į centrinę kasą ar sąskaitą banke – ar tinkamai dokumentuojama, kaip apskaitoje atspindimi pinigai, esantys kelyje.			

1	2	3	4	5
8.	Pasirinktinai patikrinti grynųjų pinigų ir pinigų banko sąskaitose judėjimo įregistravimą apskaitoje. Atkreipti dėmesį į įmonės turimas mokėjimo korteles – kaip dokumentuojamas ir apskaitomas grynųjų pinigų išėmimas bankomatuose. Pasirinktinai patikrinti pinigų nurašymo iš įmonės mokėjimo kortelės operacijas – ar pinigai nurašyti įmonės tikslais, ar tinkamai pagrįsta ir dokumentuota.			
9.	Patikrinti grynųjų pinigų judėjimą valiuta – ar įmonėje pildoma atskira kasos knyga pinigams gauti ir išmokėjimui valiuta įregistruoti.			
10.	Sutikrinti kasos knygų likučius ir banko sąskaitų likučius su apskaitos registrų ir didžiosios knygos duomenimis.			
11.	Gauti visų banko išrašų kopijas ir kasos knygų kopijas iki paskutinės tikrinamojo laikotarpio ir pirmos ateinančio laikotarpio dienos.			
12.	Išsiųsti banko likučių suderinimo laiškus, siekiant gauti patvirtinimus.			
13.	Sutikrinti gautus iš bankų patvirtinimus ir jų informaciją su įmonės duomenimis.			
14.	Patikrinti, ar teisingai ir pakankamai pinigai ir pinigų ekvivalentai atspindėti finansinių ataskaitų rinkinyje.			

Taip pat svarbu įvertinti, ar finansinių ataskaitų rinkinio aiškinamajame rašte atskleista privaloma informacija. Tai:

1. Pinigų ir pinigų ekvivalentų apibūdinimas;
2. Pinigų ekvivalentų sumos;
3. Pinigų, kurių naudojimas apribotas ilgesniam nei vienerių metų laikotarpiui, suma.

10.4. Įsipareigojimų auditas

Įsipareigojimas yra prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, kuri turės būti įvykdyta ir kurios dydį galima objektyviai nustatyti.

Finansinis įsipareigojimas – įsipareigojimas sumokėti pinigus arba atsiskaityti kitu finansiniu turtu.

Avansu gautos sumos už paslaugas, produkciją – nefinansinis įsipareigojimas.

Finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje įsipareigojimai skirstomi į ilgalaikius ir trumpalaikius.

Ilgalaikiai įsipareigojimai yra tie, kuriuos įmonė turės įvykdyti vėliau nei per ateinančius vienerius metus nuo balanso sudarymo datos. Ilgalaikiai įsipareigojimai apima įmonės įsiskolinimus bei įsipareigojimus prekybos partneriams, kredito įstaigoms, valstybės institucijoms ir kitiems juridiniams bei fiziniams asmenims. Ilgalaikiams įsipareigojimams taip pat priskiriamos trumpalaikės paskolos, jei jų grąžinimo terminas pratęstas arba yra sudaryta pakartotinio finansavimo sutartis ilgesniam nei vienerių metų laikotarpiui. Šie įsipareigojimai balanse pateikiami detaliai.

Trumpalaikiai įsipareigojimai yra tie, kurie turi būti įvykdyti per vieną įmonės įprastinės veiklos ciklą arba per vienerius metus nuo balanso sudarymo datos. Trumpalaikiai įsipareigojimai apima įmonės įsiskolinimus bei įsipareigojimus prekybos partneriams, kredito įstaigoms, valstybės institucijoms ir kitiems juridiniams bei fiziniams asmenims. Trumpalaikius įsipareigojimus sudaro: mokėtinos sumos, atsiradusios dėl prekių ir paslaugų įgijimo (skolos tiekėjams, mokėtini atlyginimai, mokėtini mokesčiai), iš anksto gauti pinigai už prekes, darbus ar paslaugas, kurie turės būti pateikti klientams per ataskaitinį laikotarpį, kiti įsipareigojimai (ilgalaikės skolos dalis, kuri turės būti grąžinta per ataskaitinį laikotarpį).

Auditorius, atlikdamas įsipareigojimų auditą, turi patikrinti, ar laiku įmonė vykdo savo įsipareigojimus, ar neturi užsitęsusių įsipareigojimų ir pan. V. Lakis (2007, p. 354) ilgalaikių įsipareigojimų auditą siūlo atlikti tokiu nuoseklumu:

1. Patikrinti, ar konkretūs įsipareigojimai priskirti prie ilgalaikių įsipareigojimų.

2. Patikrinti, ar visi ataskaitinių metų ilgalaikiai įsipareigojimai yra įvykdyti.

3. Ištirti ilgalaikių įsipareigojimų užsienio valiutomis apskaitą.

4. Įsitikinti, ar ilgalaikiai įsipareigojimai teisingai suklasifikuoti ir pavaizduoti finansinėse ataskaitose, ar nėra paslėptų įsipareigojimų.

5. Patikrinti, ar teisingai įkainoti įsipareigojimai.

6. Patikrinti, ar teisingai apskaičiuotos sumokėtos ir mokėtinos palūkanos.

7. Patikrinti, ar atlikta įsipareigojimų inventorizacija ir ar jie suderinti su kreditoriais.

8. Nustatyti, ar įsipareigojimai nesusiję su kokiomis nors papildomomis sąlygomis, pavyzdžiui, garantijomis, ribojimais.

9. Nustatyti, ar vidaus kontrolė garantuoja teisingą įsipareigojimų pavaizdavimą finansinėse ataskaitose.

Ypač daug dėmesio auditorius turi skirti ilgalaikėms paskoloms: auditorius turi įsitikinti, kad paskolos yra teisingai pateiktos finansinėse ataskaitose, išnagrinėti paskolos sutarties sąlygas, suderinti paskolų sumas ir sąlygas su kreditoriais, patikrinti palūkanų apskaičiavimo teisingumą, nes dėl didelių paskolų mokėjimo gali atsirasti lėšų trūkumas, padidėjusios palūkanos gali sumažinti pelną ir t. t.

Auditorius, audituodamas įmonės trumpalaikius įsipareigojimus, turi patikrinti, kaip ji atsiskaito su kreditoriais, ar laiku vykdo įsipareigojimus, ar neturi ilgai užsitęsusių trumpalaikių įsipareigojimų (neišmokėtų atlyginimų, neatsiskaityta su prekių ar paslaugų tiekėjais, nesumokėta paskola bankui). Svarbu patikrinti, kaip įforminti trumpalaikiai įsipareigojimai tarp įmonių, t. y. ar tarp įmonių pasirašytose sutartyse nurodomi įsipareigojimų terminai, koku principu vyksta atsiskaitymai tarp jų, kokios sankcijos taikomos neįvykdžius sutartyse numatytų sąlygų, ir kita.

Būtina stebėti kreditinius įsipareigojimus, kadangi juos uždelsus reikia mokėti delspinigius, o kartais ir baudas.

Trumpalaikių įsipareigojimų audito dokumentai – tai, pavyzdžiui, įsipareigojimų sąrašas pagal rūšis; paskolų sutartys; paskolų sumų patvirtinimai; palūkanų apskaičiavimo dokumentai ir kt.

Įsipareigojimų auditas atliekamas pagal auditoriaus parengtą įsipareigojimų audito programą (pavyzdys pateiktas 10.6 lentelėje).

10.6 lentelė. Įsipareigojimų audito programa (pavyzdys)

Nr.	Procedūros aprašas	Atli- ko	Data	Nuoroda į darbo dokumentą
1	2	3	4	5
Ištirti vidaus kontrolės sistemą				
1.	Įvertinti vidaus kontrolės sistemos adekvatumą, į ką reikia atkreipti didžiausią dėmesį. Įvertinti ir dokumentuoti vidaus kontrolės procedūrų buvimą.			
2.	Identifikuoti reikšmingus rizikos veiksnius ir suplanuoti reikalingus kontrolės testus.			
3.	Atlikti suplanuotus kontrolės testus.			
4.	Pakartotinai nustatyti rizikos veiksnius (po vidaus kontrolės veiksmingumo įvertinimo) ir suplanuoti savarankiškus audito testus – pagrindines procedūras.			
Atlikti savarankiškus testus – pagrindines procedūras				
5.	Gauti įmonės mokėtinų sumų sąrašą ir suitikrinti su apskaitos duomenimis ir didžiąja knyga.			
6.	Gauti įmonės įsiskolinimų sąrašą, detalizuotą pagal įsiskolinimo trukmę.			
7.	Peržiūrėti mokėtinų sumų suderinimo aktus – ar sumos suderinimo aktuose atitinka įmonės duomenis. Pažymėti suderintas mokėtinas sumas.			
8.	Suderinti su klientu, kad išsiųstų prašymus dėl skolų patvirtinimo auditoriaus atrinktoms įmonėms ir kitiems kreditoriams. Laiškuose turi būti nurodyta, kad atsakymą reikia siųsti tiesiai audito įmonei.			
9.	Patikrinti, ar gauti atsakymai į išsiųstus laiškus. Informaciją gautuose atsakymuose sutikrinti su įmonės pateiktais duomenimis.			

1	2	3	4	5
10.	Patikrinti visus finansinius įsiskolinimus – ar įmonė grąžindama paskolas ir padengdama kitus finansinius įsipareigojimus laikosi sutartyse nustatytų sąlygų, patikrinti palūkanų apskaičiavimą ir mokėjimą už gautas paskolas. Patikrinti paskolas, gautas iš užsienio, – ar jos įregistruotos Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, ar laikomasi Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo reikalavimų dėl paskolų gavimo.			
11.	Patikrinti dideles mokėtinas sumas, atsiradusias metų pabaigoje, – su kuo jos susijusios, ar pakankamai pagrįstas tokių įsiskolinimų įregistravimas. Ypač reikėtų atkreipti dėmesį į sumas, susijusias su audituojamų metų sąnaudomis.			
12.	Nustatyti įsisenėjusius įsiskolinimus. Patikrinti, ar tos sumos tikrai yra pagrįstos – gal buvo apmokėtos anksčiau, tačiau neatspindėta apskaitoje ir pan.			
13.	Patikrinti, ar įmonė turi mokėtinų mokesčių suderinimo aktus su VMI, ar sumos suderinimo aktuose atitinka įmonės duomenis. Pažymėti suderintas mokėtinas sumas.			
14.	Sutikrinti ataskaitoje VSDFV nurodytą likutį metų pabaigoje su apskaitos registrų ir balanso duomenimis.			
15.	Patikrinti atidėtus mokesčius – ar nepasibaigęs mokėjimo terminas, ar pakankamai pagrįstai mokėtini mokesčiai įregistruoti kaip atidėtieji.			
16.	Patikrinti, ar yra įsiskolinimų darbuotojams, t. y. ar laiku mokamas darbo užmokestis. Jei ne – gauti dokumentus ar paaiškinimus, pagrindžiančius pavėluotai sumokėtą darbo užmokestį.			
17.	Pasirinktinai patikrinti, ar priskaitomas darbo užmokestis atitinka darbo sutartyse numatytas sąlygas, darbo laiko apskaitos žiniaraščių duomenis, įmonės įsakymus, kitus darbdavio ir darbuotojo susitarimus.			

1	2	3	4	5
18.	Pasirinktinai patikrinti kitas darbuotojų išmokas – ar išskaityti, deklaruoti ir sumokėti privalomi mokesčiai, ar išmokos yra pagrįstos dokumentais.			
19.	Patikrinti atidėjinių apskaičiavimą ir įregistravimą įmonės apskaitoje – ar laikomasi įmonėje nustatytos atidėjinių formavimo politikos, kokiais standartais vadovaujantis nustatomi atidėjiniai.			
20.	Pasirinktinai patikrinti mokesčių mokėjimus – ar laiku mokami. Ar nėra sumokėtų mokesčių, kurie būtų nepriskaityti, ar pateikiamos privalomos mokesčių deklaracijos.			
21.	Patikrinti, ar teisingai ir pakankamai mokėtinų sumos atspindėtos metinėse finansinėse ataskaitose, ar pakankamai atskleisti kiti įvykiai, susiję su mokėtinomis sumomis (esantys ar potencialūs teisiniai procesai, valstybės institucijų ir įmonės darbuotojų pretenzijos, galinčios turėti įtakos ne tik finansinės atskaitomybės likučiams, bet ir tolesnei įmonės veiklai).			

10.5. Pajamų ir sąnaudų auditas

Pajamų ir sąnaudų auditas – tai pelno (nuostolių) ataskaitos auditas. Šioje finansinėje ataskaitoje atspindimos visos per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos, patirtos sąnaudos ir gauti veiklos rezultatai. Auditorius turi ištirti vidaus kontrolės sistemą ir atlikti savarankiškus testus bei surinkti audito įrodymus visiems 10.7 lentelėje nurodytiems pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniams.

10.7 lentelė. Pelno (nuostolių) ataskaitos struktūra

3-ia-sis VAS	Eil. Nr.	Straipsniai	VAS	Pateikimas atskaitomybėje
1	2	4	5	6
IPRASTINĖ	TIPINĖ	I. Pardavimo pajamos	10, 3	Grynosios pajamos = pardavimo pajamos – per laikotarpį suteikti diskontai ir nuolaidos
		II. Pardavimo savikaina	11, 3, 19	Grynoji savikaina = įsigijimo savikaina – per laikotarpį gauti diskontai ir nuolaidos
		III. Bendrasis pelnas (nuostoliai)		I–II
		IV. Veiklos sąnaudos	11	
		IV.1. Pardavimo	11	Grynosios sąnaudos
		IV.2. Bendrosios ir administracinės	11, 19, 9, 12	Grynosios sąnaudos, atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos
		V. Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)		III -IV
	NETIPINĖ	VI. Kita veikla		
		VI.1. Pajamos	10	Grynosios pajamos
		VI.2. Sąnaudos	11	Grynosios sąnaudos
		VII. Finansinė ir investicinė veikla		
		VII.1. Pajamos	10, 12, 15	Grynosios pajamos
		VII.2. Sąnaudos	11, 12, 15	Grynosios sąnaudos
		VIII. Įprastinės veiklos pelnas (nuostoliai)		V + (-) VI + (-) VII
	YPATIN- GOJI	IX. Pagautė	10	
		X. Netekimai	11	
		XI. Pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą		VIII + IX – X

1	2	3	4	5	6
		XII.	Pelno mokestis	3, 24	Ataskaitinio laikotarpio mokestis + / – atidėtojo mokesčio pasikeitimas
		XIII.	Grynasis pelnas (nuostoliai)		XI–XII

Pajamų ir sąnaudų auditas atliekamas pagal auditoriaus parengtą pajamų ir sąnaudų audito programą (pavyzdys pateiktas 10.8 lentelėje).

10.8 lentelė. Pajamų audito programa (pavyzdys)

Nr.	Procedūros aprašas	Atli-ko	Data	Nuoroda į darbo dokumentą
1	2	3	4	5
Ištirti vidaus kontrolės sistemą				
1.	Įvertinti vidaus kontrolės sistemos adekvatumą, į ką reikia atkreipti didžiausią dėmesį. Įvertinti ir dokumentuoti vidaus kontrolės procedūrų buvimą.			
2.	Identifikuoti reikšmingus rizikos veiksnius ir suplanuoti reikalingus kontrolės testus.			
3.	Atlikti suplanuotus kontrolės testus.			
4.	Pakartotinai nustatyti rizikos veiksnius (po vidaus kontrolės veiksmingumo įvertinimo) ir suplanuoti savarankiškus audito testus – pagrindines procedūras.			
Atlikti savarankiškus testus – pagrindines procedūras				
5.	Patikrinti pardavimo sąskaitas faktūras pagal nustatytą atrankos dydį ir pardavimo operacijas, viršijančias toleruotiną klaidą. Ar pardavimai tinkamai dokumentuojami. Ar pardavimo sąskaitos faktūros išrašytos tada, kada įvyko pardavimas.			
6.	Patikrinti, ar pardavimo sąskaitos faktūros įregistruotos apskaitos registruose, ar įregistruotos tinkamu laikotarpiu.			

1	2	3	4	5
7.	Patikrinti laikotarpio atskyrimą – ar kitų metų pradžioje nėra išrašytų pardavimo sąskaitų faktūrų už pardavimus, įvykusius audituojamais metais, ar kitų metų pradžioje apskaitos registruose nėra įregistruotų pardavimo sąskaitų faktūrų, kurios buvo išrašytos audituojamais metais. Analogiškai patikrinti, ar audituojamų metų pabaigoje nėra išrašytų ir apskaitoje įregistruotų pardavimų, kurie faktiškai įvyko kitais metais.			
8.	Patikrinti sąskaitas faktūras aritmetiškai – ar nėra matematinių klaidų, apskaičiuojant kiekius, kainas, sumas, PVM sumą ir t. t.			
9.	Patikrinti prekių grąžinimus – ar tinkamai dokumentuoti, ar teisingai įregistruoti apskaitoje. Patikrinti grąžinamas prekes – ar tokios iš tikrųjų buvo parduotos, ar teisingai nurodytos grąžinamų prekių kainos.			
10.	Patikrinti paslaugų pajamas – ar teisingai, pagrįstai nustatyta paslaugų kaina, ar tinkamai dokumentuota, ar tinkamu laikotarpiu įregistruotos pajamos už atliktas paslaugas.			
11.	Patikrinti pardavimo blankų apskaitą ir naudojimą – ar laikomasi eiliškumo, ar daug sugadintų ir anuliuotų blankų (ar santykinai toleruotinas kiekis). Jeigu yra daug sugadintų ir anuliuotų pardavimo dokumentų, pasirinktinai peržiūrėti, kokių pagrindų, kokie dokumentai išrašyti vietoje sugadintų ir anuliuotų blankų, ar nėra sistemiskai pasikartojančių sugadinimo bei anuliacinio priežasčių (pavyzdžiui, keičiama pardavimo kaina).			
12.	Patikrinti kitas pajamas: ar nėra kitų pajamų straipsnyje įregistruota tipinių įmonės veiklos pajamų, kurios turėtų būti atspindėtos pardavimo pajamų straipsnyje; peržiūrėti kitas pajamas pagrindžiančius dokumentus – ar nėra įtartinų, dokumentais nepagrįstų, pajamų; ar jos apskaitytos teisingu laikotarpiu.			

1	2	3	4	5
13.	Patikrinti finansines pajamas: kas sudaro įmonės finansines pajamas; ar finansinių pajamų pripažinimas atitinka įmonės apskaitos politiką; ar visos įregistruotos finansinės pajamos pagrįstos pirminiais dokumentais; ar apskaitytos tinkamu laikotarpiu; ar nėra įtartinų pajamų.			
14.	Peržiūrėti įmonės sąnaudas – ar jos pakankamai ir tinkamai klasifikuojamos.			
15.	Patikrinti nestandartines, dideles sąnaudų sumas – ar jos pagrįstos, ar tinkamai dokumentuotos, ar nėra aritmetinių, mato klaidų (pavyzdžiui, registruojant apskaitoje sumaišytos valiutos) ir pan. Ypač reikėtų atkreipti dėmesį į dideles sąnaudų sumas, įregistruotas audituojamų metų pabaigoje.			
16.	Peržiūrėti patalpų nuomos ir eksploatacines sąnaudas – ar įmonė moka nuomos ir kitus mokesčius už patalpas ir jos tikrai naudojamos savo tikslams.			
17.	Patikrinti, ar metų pabaigoje yra suformuoti atidėjiniai pagal įmonės nustatytą atidėjinių formavimo politiką (beviltiškoms skoloms, blogoms prekėms, darbuotojų atostoginiams pinigams, auditui ir t. t.), ar suformuotos atidėjinių sumos yra pakankamai pagrįstos.			
18.	Palyginti sąnaudų pokytį per metus, pamėnesiui, pajamų pokytį per metus pamėnesiui. Radus didelių nukrypimų, išsiaiškinti, kodėl jie atsirado (pavyzdžiui, įmonė neteisingai nurašo pagamintos ir parduotos produkcijos savikainą, atliekant nurašymus buvo neteisingai parinktos buhalterinės sąskaitos ir pan.).			
19.	Patikrinti kitų metų pradžios dokumentus – ar yra sąskaitų, kurios gautos iš tiekėjų per naują ataskaitinį laikotarpį už prekes ir paslaugas, tiekias audituojamu laikotarpiu. Kaip šios sąskaitos yra įregistruotos apskaitoje, koku laikotarpiu ir kaip užregistruotos sąnaudos.			

1	2	3	4	5
20.	Patikrinti, ar teisingai ir pakankamai įmonės audituojamų metų pajamos ir sąnaudos atspindėtos pelno (nuostolių) ataskaitoje, ar visiškai atskleistos nestandartinės pajamų ir sąnaudų sumos paaiškinamajame rašte.			

10.6. Nuosavo kapitalo auditas

Nuosavas kapitalas yra vienas iš įmonės turto formavimo šaltinių. Nuosavo kapitalo sudėties reikalavimai yra apibrėžti Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 38 str., kuris nurodo, kad įmonės nuosavą kapitalą¹⁸ (savininkų nuosavybė) sudaro:

- 1) apmokėto įstatinio kapitalo dydis;
- 2) akcijų priedai (akcijų nominaliosios vertės perviršis);
- 3) perkainojimo rezervas;
- 4) privalomasis rezervas;
- 5) rezervas savoms akcijoms įsigyti;
- 6) kiti rezervai;
- 7) nepaskirstytasis rezultatas – pelnas (nuostoliai).

Pagrindiniai nuosavo kapitalo audito tikslai yra susiję su įstatinio kapitalo, rezervų, nepaskirstytojo pelno (nuostolių) finansine apskaita ir atvaizdavimo finansinėse ataskaitose teisingumu bei priimtų sprendimų, susijusių su nuosavo kapitalo pokyčiais, teisėtumu. Atliekant nuosavo kapitalo auditą, auditoriui reikia:

- Nustatyti, ar apskaitos registrai, kuriuose atspindėtas nuosavas kapitalas, vedami teisingai;
- Įsitikinti, ar visi apskaitoje ir finansinėse ataskaitose atspindėti įstatinio kapitalo pokyčiai remiasi teisėtais sprendimais;
- Patikrinti, ar visi rezervai suformuoti ir panaudoti teisingai, remiantis bendrovės įstatų ir Akcinių bendrovių įstatymo reikalavimais;
- Patikrinti, ar nuosavybės pokyčiai ir būklė finansinėje apskaitoje ir atskaitomybėje parodyti teisingai.

18 Nuosavo kapitalo terminas apibrėžiamas dvejopai: 1) Nuosavas kapitalas – tai turtas, kurį savininkai investavo į savo įmonę, ir turto padidėjimas (sumažėjimas), gautas įmonei veikiant. Taip parodoma, kad dalis turto priklauso įmonės savininkams; 2) Nuosavas kapitalas – įmonės turto dalis, likusi iš viso turto atėmus įsipareigojimus. Šis apibrėžimas pateikiamas verslo apskaitos standartuose, dėmesį sutelkiant į apskaitos lygybės esmę.

Pagrindinės nuosavo kapitalo rizikos:

- įstatinio kapitalo nepakankamumas;
- įstatinio kapitalo didinimą, mažinimą patvirtinantys dokumentai;
- įmonės rezervų teisingas reglamentavimas ir naudojimas;
- pelno (nuostolių) paskirstymas;
- dividendų paskyrimas ir išmokėjimas;
- vadovybės tvirtinimų tikrinimas;

Įstatinis kapitalas. Auditorius turi patikrinti nuosavo kapitalo pakankamumą. Akcinės bendrovės įstatinis kapitalas negali būti mažesnis kaip 150 tūkst. Lt. Įstatinio kapitalo dydis turi būti parodytas bendrovės įstatuose.

Jeigu bendrovės nuosavas kapitalas tapo mažesnis kaip 1/2 įstatuose nurodyto įstatinio kapitalo dydžio, valdyba (jeigu valdyba nesudaro, – bendrovės vadovas) ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo dienos, per kurią sužinojo ar turėjo sužinoti apie susidariusią padėtį, privalo sušaukti visuotinį akcininkų susirinkimą, kuris turi svarstyti klausimus ir priimti sprendimą. Bendrovėje susidariusi padėtis turi būti ištaisyta ne vėliau kaip per 6 mėnesius nuo dienos, kurią valdyba sužinojo ar turėjo sužinoti apie susidariusią padėtį.

Jeigu visuotinis akcininkų susirinkimas nepriėmė sprendimo ištaisyti bendrovėje susidariusią padėtį ar tokia padėtis nebuvo ištaisyta per 6 mėnesius, bendrovės valdyba / bendrovės vadovas ne vėliau kaip per 2 mėnesius nuo įvykusio visuotinio akcininkų susirinkimo dienos privalo kreiptis į teisimą dėl bendrovės įstatinio kapitalo sumažinimo suma, kuria nuosavas kapitalas tapo mažesnis už įstatinį kapitalą. Įsiteisėjus teismo sprendimui, valdyba / bendrovės vadovas privalo atitinkamai pakoreguoti įstatinio kapitalo dydį.

Rezervai. Bendrovėje rezervai sudaromi iš paskirstytinojo pelno, išskyrus perkainojimo rezervą. Privalomasis rezervas sudaromas iš paskirstytinojo pelno. Jis turi būti ne mažesnis kaip 1/10 įstatinio kapitalo dydžio ir gali būti naudojamas tik bendrovės nuostoliams padengti. Privalomojo rezervo dalis, viršijanti 1/10 įstatinio kapitalo, skirstant kitų finansinių metų pelną, gali būti perskirstyta. Panaudojus privalomąjį rezervą nuostoliams padengti, jo dydis turi būti atkuriamas nustatyta tvarka iš paskirstytinojo pelno. Perkainojimo rezervas – tai ilgalaikio materialiojo ir finansinio turto vertės padidėjimas, gautas perkainojus

ši turtą. Perkainojimo rezervas mažinamas, kai bendrovė netenka ilgalaikio turto: nudėvi, nukainoja, perleidžia valstybei, savivaldybei ar kitiems asmenims. Akcinių bendrovių įstatymas neleidžia šiuo rezervu sumažinti patirtų nuostolių. Kiti rezervai sudaromi iš paskirstytinojo pelno ir naudojami konkretiems bendrovės tikslams įgyvendinti. Jie gali būti naudojami bendrovės nuostoliams padengti ir įstatiniam kapitalui didinti.

Auditorius turi patikrinti vadovybės tvirtinimus apie nuosavą kapitalą, pateiktus finansinėse ataskaitose. Toliau aptariamais tvirtinimais, suformuluoti remiantis 500-uoju TAS ir L. Rupeikienės (2005), J. Mackevičiaus (2001), V. Pečiūros (1998), J. Kabašinsko ir I. Toliatienės (1997) nagrinėta literatūra.

Tikrinant nuosavo kapitalo buvimo tvirtinimą reikia įsitikinti, ar užregistruotas nuosavas kapitalas yra, ar atspindėtos išleistos ir apmokėtos akcijos, pelnas, nuostoliai, rezervai ir kt. nuosavybė. Teisių ir įsipareigojimų tvirtinimas reikalauja patikrinti laiku apmokėtas ir neapmokėtas akcijas. Išsamumo tvirtinimas reikalauja patikrinti operacijas, susijusias su nuosavu kapitalu ir rezervais, bei nustatyti, ar jos tinkamai užregistruotos apskaitoje ir finansinėse ataskaitose.

Įvykio tvirtinimas – ar visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, atspindėti finansinėje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose, iš tikrųjų įvyko.

Įvertinimo tvirtinimas – patikrinti, ar akcijų vertė artima ilgalaikiai rinkos kainai ir ar turtiniai įnašai teisingi ir pagrįsti. Steigiant bendrovę, pradiniai įnašai turi būti mokami tik pinigais. Kiekvieno steigėjo pradinis įnašas negali būti mažesnis kaip visų jo pasirašytų akcijų 1/4 nominaliosios vertės dalis. Jei steigėjas akcijas iš dalies apmoka nepiniginiu įnašu, jo vertė ne tik turi būti nurodyta bendrovės steigimo sutartyje, bet ir įvertinta turto vertintojo įstatymų nustatyta tvarka. Tik visuotinis akcininkų susirinkimas turi teisę dvejus metus nuo akcinės bendrovės įregistravimo tvirtinti sandorius dėl turto įsigijimo iš steigėjo, kai jie viršija 1/10 įstatinio kapitalo. Taip pat tik visuotinis susirinkimas turi teisę priimti nutarimą dėl ilgalaikio turto (kurio vertė didesnė kaip 1/20 bendrovės įstatinio kapitalo) perleidimo, nuomos ar įkeitimo, taip pat laidavimo ar garantavimo.

Tikslumo tvirtinimas – ar teisingi aritmetiniai skaičiavimai pateikti dokumentuose, registruose ir finansinėse ataskaitose; ar ūkinės

operacijos, susijusios su akcijų apmokėjimu ir kt., atspindėtos teisingu apskaitos laikotarpiu.

Pateikimo ir atskleidimo tvirtinimas – įsitikinti, ar balanse teisingai suklasifikuotas nuosavas kapitalas ir ar teisingai atskleistas finansinėse ataskaitose; ar teisingai nurodytas registruotas kapitalas ir jo struktūra pagal akcijas, nepareikalautes ir neapmokėtos sumos bei akcininkai skolininkai.

Nuosavo kapitalo auditas atliekamas pagal auditoriaus parengtą nuosavo kapitalo audito programą (pavyzdys pateiktas 10.9 lentelėje).

10.9 lentelė. Nuosavo kapitalo audito programa (pavyzdys)

Nr.	Procedūros aprašas	Atli-ko	Data	Nuoroda į darbo dokumentą
1	2	3	4	5
Ištirti vidaus kontrolės sistemą				
1.	Įvertinti vidaus kontrolės sistemos adekvatumą, į ką reikia atkreipti didžiausią dėmesį. Įvertinti ir dokumentuoti vidaus kontrolės procedūrų buvimą.			
2.	Identifikuoti reikšmingus rizikos veiksniai ir suplanuoti reikalingus kontrolės testus.			
3.	Atlikti suplanuotus kontrolės testus.			
4.	Pakartotinai nustatyti rizikos veiksniai (po vidaus kontrolės veiksmingumo įvertinimo) ir suplanuoti savarankiškus audito testus – pagrindines procedūras.			
Atlikti savarankiškus testus – pagrindines procedūras				
5.	Patikrinti įmonės įstatinio kapitalo pakankumą. Kokiu būdu įstatinis kapitalas suformuotas ir ar tai teisingai dokumentuota ir atspindėta apskaitoje; ar apskaitoje tinkamai įregistruotos dar neapmokėtos akcijos.			
6.	Peržiūrėti akcininkų susirinkimų protokolus – ar nėra sprendimų parduoti dar neapmokėtas akcijas, ar nėra sprendimų dėl įstatinio kapitalo didinimo ar mažinimo, kurie būtų neįvykdyti ir neįregistruoti apskaitoje.			

1	2	3	4	5
7.	Peržiūrėti akcininkų sprendimus dėl rezervų suformavimo – ar laikomasi Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo reikalavimų, ar įmonės apskaitoje tinkamai įregistruoti akcininkų sprendimai dėl rezervų.			
8.	Peržiūrėti akcininkų sprendimus dėl pelno paskirstymo – ar laikomasi Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo reikalavimų, ar šie sprendimai yra tinkamai atspindėti apskaitoje.			
9.	Patikrinti, ar tinkamai ir laikantis reikalavimų tvarkomas akcininkų registras.			
10.	Patikrinti akcijų perkainojimą – ar buvo tokio pobūdžio akcininkų sprendimų, kaip tai atspindėta apskaitoje.			
11.	Patikrinti, ar teisingai ir pakankamai savininkų nuosavybė atspindėta metinėje finansinėje atskaitomybėje, ar tinkamai atskleisti kiti įvykiai, susiję su savininkų nuosavybės pasikeitimais.			
12.	Patikrinti, ar teisingai ir pakankamai nuosavas kapitalas, dotacijos, subsidijos atspindėti metinėje finansinėje atskaitomybėje.			

11. VERSLO ĮMONIŲ VEIKLOS VERTINIMO PROCESO ANALIZĖ MUITINĖS AUDITO KONTEKSTE

11.1. Muitinės audito vaidmuo muitinės kontrolės procesu

Veiksminga muitų sąjunga yra vienas iš kertinių europinės integracijos proceso elementų ir laisvo prekių judėjimo, ekonomikos vystymosi ir vidaus rinkos augimo pagrindas. Dabartinės muitinės administracijos vaidmenį keičia prekybos globalizacija ir vis didėjantys prekių srautai. Globalios ekonomikos sąlygomis muitinės užsiima ne tik muitų ir mokesčių administravimu, kontrole, pažeidimų prevencija, bet ir atlieka platesnio masto užduotis. Muitinėms keliami tokie uždaviniai, kaip tarptautinės prekių tiekimo grandinės saugumo užtikrinimas, ginant ekonominius šalių interesus ir sudarant paprastesnes prekybos sąlygas.

Muitinė dalyvauja tarptautinės prekybos reguliavimo kontrolės veikloje, todėl apsunkinančios arba nelanksčios muitinės procedūros daro neigiamą poveikį verslo konkurencingumui. Naujos gamybos ir transporto technologijos bei spartėjanti tarptautinė prekyba kelia naujus iššūkius muitinėms, todėl, iš vienos pusės, muitinės formalumai turi būti atliekami netrikdant prekių srautų judėjimo, o, iš kitos pusės – muitinės turi organizuoti savo veiklą taip, kad nesumažėtų muitinio tikrinimo efektyvumas ir prekių srautai kuo greičiau judėtų per valstybių sienas. Todėl labai svarbu, kad prekės būtų pristatomos importuotojams, gavėjams tada, kai jos yra reikalingos. Greito įforminimo dabar siekiama visose muitinės srityse, net ten, kur vyksta didelės siuntos. Taip įformintą tinkamą muitinės kontrolę galima atlikti tik tobulinant kontrolės sritį. Muitinių administracijoms keliami reikalavimai sudaryti palankesnes sąlygas tarptautinei prekybai, siekiant minimizuoti verslo išlaidas, skatina būtinumą tobulinti verslo visuomenei teikiamas paslaugas ir reikalauja modernizuoti muitinių veiklą, ieškant naujų būdų, kaip efektyviau dirbti. Dabar jau neužtenka išoriniuose muitinės postuose atliekamo

fizinio ir dokumentinio krovinių, transporto priemonių, vežamų prekių tikrinimo. Siekiant įveikti logistinius barjerus, neišvengiamai atsirandančius tarptautinės prekybos procese, dėmesys sutelkiamas į kitų kontrolės priemonių taikymą. Ir čia svarbų vaidmenį atlieka kontrolės priemonės, pagrįstos muitinės audito taikymu.

Po prekių muitinio įforminimo papildomą kontrolę atlieka muitinės auditoriai. Auditas po prekių išleidimo leidžia kontroliuoti ūkio subjektus, vertinant jų apskaitą, komercinius dokumentus, turimas sistemas ir kt. Muitinės auditas yra laikomas kaip prekybą palengvinanti priemonė, kai jis naudojamas muitinio įforminimo procedūroms supaprastinti. Tinkamas muitinės audito atlikimas lemia greitesnį prekių srautų judėjimą ties išorine ES siena ir užtikrina didesnes kovos su pažeidimais galimybes. Šiai muitinės kontrolės sričiai būdinga tai, kad muitinės auditas atliekamas dažniausiai ūkio subjekto patalpose arba bet kurių kitų asmenų patalpose, šiems asmenims vykdant ūkinę ir komercinę veiklą, kai jie tiesiogiai ar netiesiogiai yra susiję su vykdytu atitinkamų prekių importu arba eksportu arba su paskesnėmis prekių operacijomis ir pagal vykdytą ūkinę bei komercinę veiklą turi prekybos ir finansinės apskaitos dokumentus ir duomenis. Pastaraisiais metais ES šalių muitinių administracijos pradėjo vertinti verslo įmonių, kurios siekia turėti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo (AEO) (angl. *Autorised Economic perator*) statusą, veiklą. Verslo įmonių veiklos vertinimą taip pat atlieka muitinės auditoriai, kurių vykdomi tikrinimai prisideda prie teigiamų veiklos rezultatų, priskiriamų tiek visai šalies ekonomikai, tiek ir konkrečiam verslui, sukūrimo.

Norint įsitikinti, ar nebuvo pažeisti muitų teisės aktai, po atliktos rizikos analizės muitinės vykdoma kontrolė suteikia galimybę papildomai patikrinti ūkio subjektų vykdytas muitinės procedūras. Muitinės auditoriai, nustatę ūkio subjektų veiklos pažeidimų, gali atrasti papildomų pajamų į biudžetą. Atsiradus skolai muitinei, pareigūnai privalo apskaičiuoti papildomus muitus ir mokesčius, dėl skolos muitinei atsiradimo gali skaičiuoti delspinigius ir taikyti baudas.

Europos Komisijos parengtose Muitinės strateginėse direktyvose (2008) kaip vienas iš bendrųjų tikslų įvardyta, kad, siekiant muitinių administracijoms tinkamai vykdyti savo funkcijas bei palengvinti tarptautinę prekybą, išlaikant pusiausvyrą tarp veiksmingos muitinės kontrolės ir prekybos sąlygų supaprastinimo, reikia sukurti veiksmingą ir efektyviai dirbančią audito ir kontrolės po muitinio įforminimo tarnybą.

Pasaulio prekybos sistema neapsaugota nuo terorizmo, kuris gali padaryti didelę žalą viso pasaulio ekonomikai. Kaip vyriausybinių organizacijų, kurios kontroliuoja ir administruoja tarptautinį prekių judėjimą, muitinių administracijų padėtis yra unikali, nes jos užtikrina didesnę saugumą pasaulinei tiekimo grandinei ir per pajamų surinkimą ir prekybos supaprastinimą prisideda prie socialinės ekonominės plėtros. Ir moksliniuose tyrimuose, ir praktiniuose darbuose, skirtuose žiniomis grindžiamai visuomenės ir žinių ekonomikai kurti, dažnai stokojama adekvataus įvertinimo tų veiksmų ir aplinkybių, kuriomis išreiškiami įvairūs pavojai ir grėsmės. Atitinkamų mokslinių tyrimų ir darbų praktikoje iš dalies yra ignoruojamos gana reikšmingos ir įvairiai pasireiškiančios ar galinčios pasireikšti saugumo, taip pat tarptautinio ir regioninio saugumo, problemos, kylančios ar galinčios kilti globalizacijos ir internacionalizavimo procesų aplinkoje ir formuojantis žiniomis grindžiamai visuomenei ir žinių ekonomikai (Melnikas, 2007). Akivaizdu, kad tokio pobūdžio problemos yra vertintinos kaip išskirtinai aktualios, todėl jų suvokimui, nagrinėjimui ir sprendimui yra teiktinas itin didelis dėmesys.

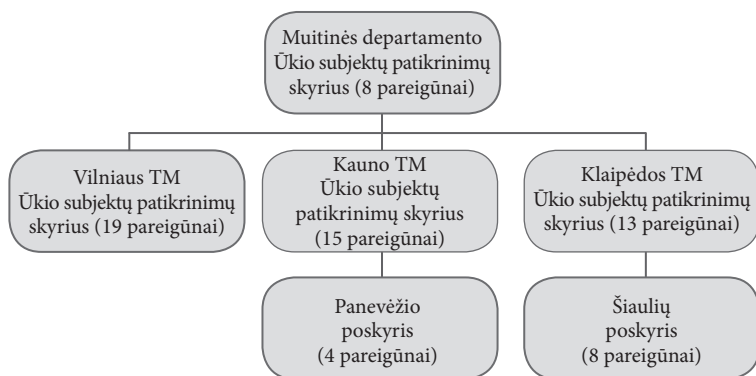
Nepaisant muitinės audito svarbos tikrinant ir vertinant verslo įmonių veiklą, muitinės audito veikla ir su ja susiję ūkio subjektų tikrinimų atlikimo klausimai mokslinėje literatūroje mažai nagrinėti. Nedaug galima rasti užsienio autorių darbų, kuriuose būtų kiek išsamiau ištirti muitinės audito veiklos klausimai. Šie darbai dažniausiai apsiriboja tik siauru tam tikro muitinės audito klausimo ar atskiro jo aspekto nagrinėjimu. Dabartiniu metu tik Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktuose, reglamentuojančiuose muitų teisės taikymo klausimus (Europos Bendrijos muitinės kodeksas, 1992; Muitinės vykdymų patikrinimų atlikimo metodika, 2009; Asmenų, siekiančių gauti įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusą, tikrinimo ir rezultatų įforminimo metodika, 2010; ir kt.) galima rasti aprašytus muitinės audito organizavimo ir atlikimo klausimus.

11.2. Muitinės auditas: organizacinė struktūra, tikslai ir rūšys

Muitinės departamentas 2002 m. liepos 1 d. atliko teritorinių muitinių reorganizaciją, kurios metu visose teritorinėse muitinėse buvo įkurti Ūkio subjektų patikrinimų skyriai, vykduantys muitinės audito veiklą.

Patvirtinus naują Lietuvos Respublikos muitinės įstatymą (2004), kurio svarbiausios nuostatos buvo suderintos su Europos Bendrijos muitinės kodeksu (1992), muitinės audito reikšmė ir jo atlikimo svarba ypač padidėjo. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, muitinės auditoriams buvo pavestos atsakingos pareigos vykdyti įmonių, susijusių ES Bendrosios žemės ūkio politikos priemonių įgyvendinimu, tikrinimus, kurie iš auditorių pareikalavo didelės kompetencijos ir naujų gebėjimų. Nuo 2008 m. sausio 1 d. Bendrijos muitų teritorijoje įsigaliojus 2006 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentui (EB) Nr. 1875/2006, muitinės auditoriams pavesta priimti asmenų prašymus dėl įgaliojotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo, tikrinti pareiškėjo veiklos atitiktį nustatytiems reikalavimams ir išduoti AEO sertifikatus. Ši tuo metu nauja veiklos sritis pareikalavo naujų žinių ir kompetencijos, formuojant naujus praktinius įgūdžius verslo įmonių veiklos vertinimo srityje.

Muitinei tobulinant valdymo procesus ir vykdant teritorinių muitinių reorganizaciją, nuo 2010 m. liepos 1 d. susiformavo nauja Lietuvos muitinės audito organizacinė struktūra, kurią matome 11.1 paveiksle. Buvo panaikinti Šiaulių ir Panevėžio teritorinių muitinių ūkio subjektų patikrinimų skyriai ir reorganizuoti į Kauno ir Klaipėdos teritorinių muitinių ūkio subjektų patikrinimų skyriaus poskyrius. 2014 m. liepos 1 d. Muitinės departamento Ūkio subjektų patikrinimų skyriuje dirbo 8 muitinės auditoriai, o Vilniaus, Kauno bei Klaipėdos teritorinėse muitinėse – 59.



Šaltinis: parengta pagal Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos duomenis.

11.1 pav. Lietuvos muitinės audito organizacinė struktūra

Suformuota struktūra leidžia įvertinti bendrą audito vykdymo procesą ir užtikrina, kad audito procedūros būtų atliekamos pagal vienus standartus. Teritorinių muitinių auditoriams metodiškai vadovauja, kuruoja ir atlieka priežiūrą Muitinės departamento pareigūnai, o ūkio subjektų veiklos auditus dažniausiai vykdo teritorinių muitinių pareigūnai.

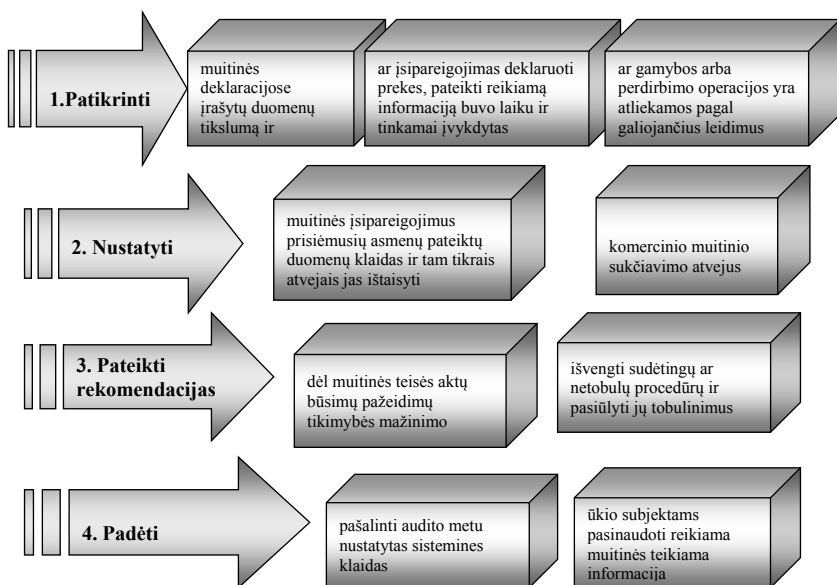
Muitinei priskirtina gana sena funkcija, susijusi su prekių siuntų tikrinimu. Muitinės pareigūnai dar iki XX amžiaus vidurio beveik 100 proc. tikrindavo deklaruotas prekes, o šiuolaikinėmis sąlygomis muitinės pareigūnai negali patikrinti kiekvienos prekių siuntos krovinio dėl didžiulio tarptautinio prekių srauto, kertančio valstybės sienas, ir darbo laiko stokos. Dabartiniu metu muitinės prekių siuntoms ir su jomis susijusiems komerciniams dokumentams tikrinti taikomi įvairūs kontrolės būdai, iš kurių vienas yra muitinės auditas. Pagrindiniai muitinės audito tikslai atvaizduoti 11.2 paveiksle.

Muitinės audito metu siekiama ne tik patikrinti muitinės deklaracijose įrašytų duomenų išsamumą ir tikslumą, ar įsipareigojimas deklaruoti prekes ir pateikti reikiamą informaciją buvo laiku ir tinkamai įvykdytas, ar gamybos arba perdirbimo operacijos yra atliekamos pagal galiojančius leidimus, bet ir siekiama nustatyti muitinės įsipareigojimus prisiėmusių asmenų pateiktų duomenų klaidas ir tam tikrais atvejais jas ištaisyti, nustatyti komercinio muitinio sukčiavimo atvejus, pateikti rekomendacijas, kaip išvengti sudėtingų ar netobulų procedūrų bei pasiūlyti jų tobulinimus, padėti ūkio subjektams pašalinti audito metu nustatytas sisteminės klaidas, taip pat įveikti muitinės taisyklių supratimo trūkumus, paaiškinti, kaip ūkio subjektai galėtų pasinaudoti muitinės teikiama informacija ir pan.

Muitinės auditas pagal atlikimo pobūdį gali būti dviejų rūšių: *išankstinis auditas* arba *auditas išleidus prekes po muitinio įforminimo*.

Išankstinis muitinės auditas atliekamas esant tam tikroms aplinkybėms, pavyzdžiui, prieš leidimų taikyti supaprastintas muitinės procedūras išdavimą, kai ūkio subjektas pateikia muitinei prašymą leisti taikyti importo, eksporto ar tranzito muitinės procedūrų atlikimo tvarkos supaprastinimus, arba siekiant gauti bendrąjį leidimą supaprastintoms procedūroms. Taip pat išankstinis auditas gali būti panaudotas ūkio subjekto patikimumui įvertinti – įmonei pateikus prašymą muitinei suteikti įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą ir išduoti AEO (angl. – *Authorised Economic Operator*) sertifikatą, atliekamas

įmonių veiklos vertinimas. Todėl išankstinio audito tikslai gali būti šie: (1) patikrinti, ar ūkio subjektas laikosi muitinės procedūrai nustatytų sąlygų; (2) patikrinti, ar įmonės siūloma būtinoji garantija bus pakankama; (3) patikrinti, ar įmonėje atliekama apskaita atitinka keliamus reikalavimus; (4) padėti įvertinti ūkio subjekto riziką, pavyzdžiui, nustatant kontrolės vizitų dažnumą ir tikslus.



Šaltinis: parengta pagal Muitinės audito vadovą (2007).

11.2 pav. Muitinės audito tikslai

Nors išankstinis auditas paprastai siejamas su leidimo išdavimu, jis taip pat yra tiesiogiai susijęs su darbu, kuris atliekamas po audito. Išankstinis auditas gali padėti parengti audito planą arba audito plano sudėtines dalis, kurių būtų laikomasi arba kurios būtų įgyvendintos vykstant audito kontrolę išleidus prekes.

Muitinės pareigūnai gali atlikti auditą ir po prekių išleidimo ar po muitinės leidimų išdavimo, siekdami įvertinti: a) atitiktį subjekto išduotų leidimų sąlygoms; b) atitiktį teisės aktų reikalavimams visose muitinės veiklos srityse; c) teisingą mokėtinų sumų surinkimą.

2013 metais muitinės auditoriai atliko 251 Lietuvos Respublikos asmenų ūkinės ir komercinės veiklos, susijusios su muitų ir kitų teisės aktų taikymu, mokestinį patikrinimą. 200 patikrinimų metu buvo nustatyta pažeidimų ir papildomai priskaičiuota 76 963 tūkst. litų mokesčių ir su jais susijusių sumų (2012 m. – 262 Lietuvos Respublikos asmenų patikrinimai ir papildomai priskaičiuota 16 249 tūkst. litų) (žr. 11.1 lentelę). Per 2013 metus didžiausią priskaičiuotų mokesčių dalį – 53 proc. – sudarė importo pridėtinės vertės mokestis.

11.1 lentelė. Lietuvos muitinės auditorių atlikti asmenų ūkinės komercinės veiklos, susijusios su muitų ir kitų teisės aktų taikymu, patikrinimai ir papildomai priskaičiuoti mokesčiai 2012–2013 metais

Ataskaitinis laikotarpis	Atlikta patikrinimų	Patikrinimai, kurių metu nustatyti pažeidimai	Pagal patikrinimų metu nustatytus pažeidimus papildomai priskaičiuota mokesčių ir su jais susijusių sumų, tūkst. Lt
2012 m.	262	202	16 249
2013 m.	251	200	76 964

Šaltinis: Lietuvos Respublikos muitinės 2013 metų veiklos ataskaita (2014).

Taip pat buvo atlikta 16 patikrinimų, susijusių su ES Bendrosios žemės ūkio politikos priemonių įgyvendinimu, 28 tiksliniai muitiniai patikrinimai, susiję su asmenų tikrinimais prieš išduodant leidimus, garantijas ir pan., 4 tiksliniai muitiniai patikrinimai prieš išduodant AEO sertifikatus ir 78 kiti tiksliniai muitiniai patikrinimai.

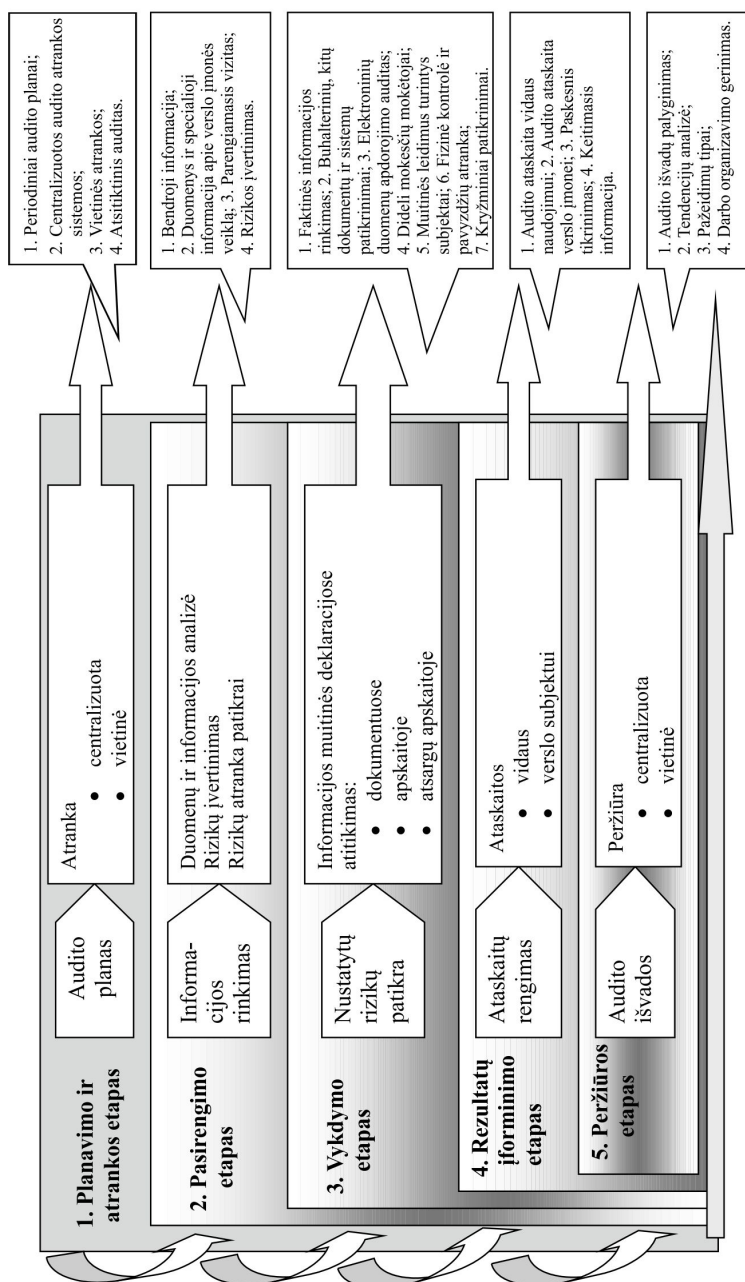
11.3. Muitinės audito atlikimo etapai

Atliekant auditą labai svarbu, kad visas procesas būtų nuoseklus ir vientisas, todėl visi darbai turi būti atliekami pagal tam tikrus etapus. Pagal nustatytą tvarką kiekvienas muitinės audito atliekamas vykdant šiuos konkrečius etapus: 1) planavimas ir atranka, 2) pasirengimas, 3) vykdymas, 4) rezultatų įforminimas, 5) peržiūra (žr. 11.3 pav.).

Atsižvelgiant į audito sudėtingumą ir mastą, kiekvienas etapas susideda iš kitų sudėtinių etapų, kurie gali skirtis. Kiekvienas audito atlikimo etapas rengiamas ankstesnio etapo pagrindu, t. y. prieš pradedant kitą etapą būtina baigti pirmesnįjį. Reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad muitinės audito procesui gali daryti įtaką ir tarptautinio lygmens įvykiai, pavyzdžiui, kai atliekamą auditą koordinuoja kelių šalių muitinių administracijos, kurių šalyse šis ūkio subjektas vykdo verslą arba kai ūkio subjektui išduotas bendrasis Europos leidimas.

Auditai vykdomi centrinio planavimo principu, todėl kiekvienais metais Muitinės departamento pareigūnai, atlikę rizikos analizę, rengia metinį ūkio subjektų patikrinimų planą, nurodydami tikrintinų įmonių ar asmenų skaičių. Vykdamas konkrečių ūkio subjektų patikrinimų planavimą, atsižvelgiama į patikrinimų metu nustatytus pažeidimus, rizikos sritis, planuojamų patikrinimų rūšis (kompleksinis ar teminis mokestinis, supaprastintas mokestinis ar tikslinis muitinis patikrinimas), turimus žmogiškuosius išteklius, tikrintojų kvalifikaciją, su muitinės veikla susijusių ūkio subjektų skaičių ir jų išsidėstymą pagal teritorinių muitinių veiklos zonas ir kt.

Vadovaudamasi Muitinės departamento patvirtintu metiniu patikrinimų planu, teritorinė muitinė sudaro ketvirtinius konkrečių tikrintinų verslo subjektų planus, kurie, iškilus būtinybei, kol baigsis metai, dar gali būti tikslinami. Atrenkant verslo subjektus patikrinimams ir sudarant teritorinių muitinių ketvirtinius planus, nagrinėjama ir vertinama kompiuterizuotoje Rizikos įvertinimo ir kontrolės sistemoje (RIKS) apie ūkio subjektus bei asmenis sukaupta įvairi informacija. Pagal metų ketvirčius sudarytuose planuose nurodomi konkretūs tikrintini ūkio subjektai arba fiziniai asmenys, atliktos rizikos analizės metu nustatyti rizikos požymiai, kurių pagrindu verslo subjektas buvo atrinktas auditui, nurodant nustatytą rizikos lygmenį (mažas, vidutinis ar didelis) ir rizikos balą, planuojamo tikrinti asmens dominuojančių importuotų (eksportuotų) prekių pavadinimai arba kombinuotosios nomenklatūros kodai ir kt.



Šaltinis: sudaryta remiantis Muitinės audito vadovu (2007).

11.3 pav. Muitinės audito procesas

Pasirengimo metu muitinės pareigūnas, pagal nustatytą tvarką gavęs pavedimą atlikti auditą, pirmiausia privalo atlikti rizikos analizę, kurios metu surenka detalią informaciją apie tikrintą ūkio subjektą. Auditorius gautus duomenis susistemina, išanalizuoja ir nusistato galimą verslo subjekto veiklos riziką. Tikrintojas, vadovaudamasis nustatytų taisyklių nuostatomis, atlieka pasiruošimo klausimyne nurodytus veiksmus ir, pagal rizikos sritis įvertinęs rizikos lygmenį, pasirenka patikrinimo veiksmus tose ūkio subjekto veiklos srityse, kuriose rizika buvo įvertinta kaip aukšta.

Verslo subjekto veiklos patikrinimo metu tikrinamos pasirinktos rizikingos sritys. Tikrinimo metu įvertinus tikrinamo asmens esamą situaciją, kai peržiūrėjus komercines sutartis, buhalterinės apskaitos registrus ir kitais atvejais, gali būti tikslinami ir koreguojami pasirinkti patikrinimo veiksmai, esant būtinumui nusistatomos kitos tikrintinos rizikingos asmens veiklos sritys ir jų skaičius. Auditas vykdomas vadovaujantis verslo subjektų tikrinimų klausimyne nurodytais veiksmais.

Po patikrinimo tikrintojas parengia patikrinimo ataskaitą, kurioje nustatyta tvarka įformina atlikto patikrinimo rezultatus, ir apie patikrinimo rezultatus informuoja tikrintus ūkio subjektus. Informacijos, susijusios su atliktais patikrinimais, peržiūra ir įmonės vertinimas po patikrinimo atliekamas tiems ūkio subjektams, kurių likutinės rizikos įvertinimas buvo aukštas bent vienoje iš asmens veiklos sričių. Šio vertinimo metu siekiama įsitikinti, ar verslo subjektas atlikto patikrinimo metu pašalino nustatytus trūkumus ir pažeidimus, ar rizikos lygis dėl galimų pažeidimų yra priimtinas. Dažniausiai asmens vertinimas atliekamas praėjus vieniems ar daugiau metų po atlikto patikrinimo, kai egzistuoja toks sandorių skaičius, iš kurio atsitiktinai pasirinkti ir patikrinti sandoriai atspindi sandorių visumą. Vertinama atsižvelgiant į tai, kokių teisės aktų reikalavimų pažeidimai buvo nustatyti, kokios yra tų pažeidimų priežastys, kokios veiklos sritys buvo tikrintos ir kokie tikrinto ūkio subjekto veiksmai po patikrinimo atlikti siekiant pašalinti šiuos pažeidimus.

Audito rizikos įvertinimas atliekamas pagal informaciją, duomenų bylas ir nustatytas rizikas. Neatlikus tikslios rizikos analizės, neįmanoma efektyviai pasirengti audito atlikimui. Be to, neatlikus tikslios rizikos analizės, visų subjekto veiklos aspektų auditas gali būti paviršutiniškas, nepriklausomai nuo esamos rizikos lygio. Audito mastas ir apimtis nustatomi pagal poreikį gautų rizikų, nustatytų prieš pradedant

subjekto audito vykdymo etapą, įrodymus. Remdamasis šiais įrodymais auditorius parengia išvadą, ar rizikos rodiklis yra pagrįstas, ar melagingas. Pagal šį metodą auditoriai turi dar prieš vykdydami auditą tiksliai nustatyti visas pagrindines rizikas, susijusias su sandoriais, subjektų ir muitinės procedūromis. Tai reiškia, kad auditorius apibrėš potencialias problemas, su kuriomis gali susidurti, ir įvertins jų mastą ir tikimybę pagal turimą informaciją. Akivaizdu, kad auditorius audito metu gali keisti pradinį rizikos įvertinimą. Bet kokie tokio pobūdžio pakeitimai turėtų būti įrašyti į audito darbo dokumentus. Todėl audito procedūra gali būti išplėsta arba apribota. Šiame etape taip pat atsižvelgiama į kitų subjektų, pavyzdžiui, muitinės tarpininkų, vežėjų ir t. t., arba šių subjektų teikiamos informacijos rizikas. Priimamas pirmasis sprendimas dėl kryžminių patikrinimų poreikio (pavyzdžiui, kryžminiam patikrinimui gali būti parinktas vežėjas arba tiekėjas). Be to, šiame etape priimamas sprendimas dėl būtinybės koordinuoti audito atlikimą su kitomis institucijomis (Valstybine mokesčių inspekcija, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba) ir kitais muitinės struktūriniais padaliniais.

Reikšmingam muitinės audito tobulinimo etapui reikėtų priskirti automatizuotos Rizikos įvertinimo ir kontrolės sistemos (RIKS) bei Asmenų patikrinimų dalies modulio, suteikiančio galimybę automatizuotai vertinti asmenų riziką ir vykdyti jų atranką patikrinimams, sukūrimą ir įdiegimą. Vadovaujantis šia sistema, visi ūkio subjektai ir asmenys suskirstomi į grupes ir pagal numatytus rizikos požymius jiems suteikiamas atitinkamas rizikos balas. Tikrinimams atrenkami ūkio subjektai, turintys didžiausius rizikos balus.

11.4. Muitinės audito tikrinamos sritys

Muitinės audito metu tikrinami verslo subjekto komerciniai ir finansinės apskaitos duomenys ir dokumentai, kurie susiję su vykdytomis muitinės procedūromis, atitinkamų prekių importu, eksportu ir pan. Taip pat gali būti tikrinama informacija, susijusi ir su muitinės sankcio-uotais veiksmais, tokiais kaip prekių pateikimu muitinės procedūrai įforminti ir muitinės procedūros vykdymu, prekių laikinuoju saugojimu, reeksportu, prekių tiekimu į neapmokestintas maito mokesčiu par-duotuves, laivų ir orlaivių atsargų tiekimu, prekių įvežimu į laisvąją zoną arba padėjimu į laisvąjį sandėlį, neatlyginamu perdavimu valstybei arba prekių sunaikinimu ir kita, bei paskesnėmis jų prekybos operacijomis.

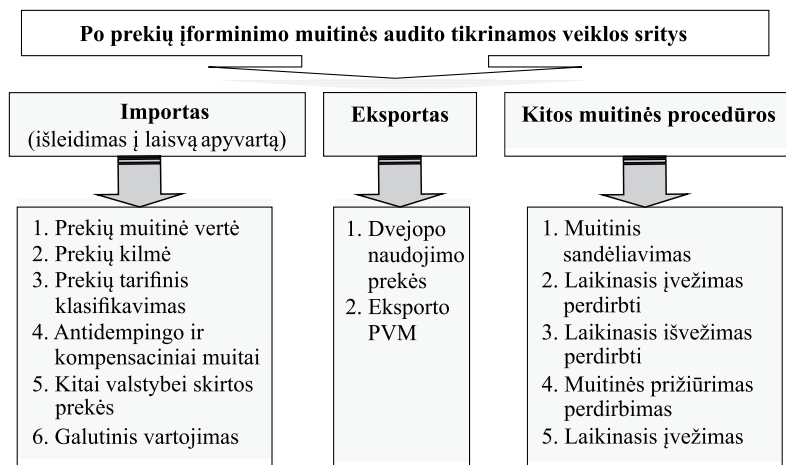
Muitinės auditoriai gali atlikti verslo subjekto arba bet kurio kito asmens, tiesiogiai arba netiesiogiai susijusio su vykdytomis muitinės procedūromis, veiklos patikrinimą. Dažniausiai tokie patikrinimai taikomi subjektams, kurių verslas yra susijęs arba kurie turi susijusių komercinių dokumentų ar kitos informacijos.

Muitinės auditoriai savo veikloje taiko parengtą ir patvirtintą metodiką, pagal kurią atliekami verslo subjektų veiklos tikrinimai. Tikrinamos įmonių vykdomos muitinės procedūros, kurių aprašymai pateikti 2 priede. Pagal Muitinės audito vadovą (2007) muitinės procedūrų tikrinamos sritys suskirstytos į tris grupes: 1) importas (išleidimas į laisvą apyvartą), 2) eksportas ir 3) kitos muitinės procedūros (žr. 11.4 pav.). Kiekviena tikrinama sritis suskirstyta į pogrupius. Todėl muitinės audito tikrinamomis sritimis gali tapti prekių muitinė vertė, prekių kilmė, prekių klasifikavimas, antidempingo ir kompensaciniai muitai, muitų preferencijos ir importo kvotos, įvairūs muitinės išduoti leidimai, verslo įmonių muitinei pateiktos ataskaitos ir kita. Pagal tikrinamas sritis audito metu vertinami klausimai detaliau pateikti 3 priede. Toliau bus apžvelgiami kai kurie galimi verslo subjekto muitų teisės pažeidimai.

Detaliau nagrinėjant auditorių veiksmus pagal nurodytas tikrinimo sritis, nustatant prekių muitinę vertę pagrindinė galima rizika yra importuotų prekių muitinės vertės sumažinimas. Kai kuriais atvejais riziką gali kelti prekių vertės pervertinimas, pavyzdžiui, kai antidempingo muitas gali būti taikytinas prekėms, kurių kaina yra žemesnė, negu nurodytas kainos lygis. Muitinės audito metu bus norima įsitikinti, ar mokėtina arba jau faktiškai sumokėta kaina už importuojamas prekes yra teisingai deklaruota muitinei pateiktuose dokumentuose. Vienas iš pagrindinių auditoriaus uždavinių yra įvertinti, ar deklaruojant prekes muitinėje ir joms nustatant prekių muitinę vertę, teisingai buvo taikytas sandorio vertės metodas. Jeigu sandorio vertės metodas atmetamas, auditorius privalo paeiliui taikyti kitus muitinio įvertinimo metodus.

Nagrinėdamas prekių tarifinį klasifikavimą, auditorius turi patikrinti, ar verslo subjektas muitinės deklaracijose deklaruotų prekių yra teisingai nurodyti kodai. Galima teigti, kad yra rizikingi tie kombinuotosios nomenklatūros kodai, pagal kuriuos deklaruojamoms prekėms gali būti taikomas mažesnis arba nulinis muito tarifas negu kitoms panašioms prekėms. Tokiu atveju muitinės pareigūnas turi atkreipti dėmesį į tai, ar įmonė buvo deklaravusi panašias importuojamas prekes, kurioms buvo taikomi aukštesni muito tarifai. Tikrindamas prekių tarifinį

klasifikavimą, auditorius pirmiausia tikrina muitinės administracijos turimą informaciją pagal pateiktus prekę aprašančius ir prekės muitiniam įforminimui pateiktus duomenis. Jeigu importuotos prekės nėra realizuotos, auditorius gali patikrinti ūkio subjekto importuotų prekių aprašymus ir jų kodus. Kartais kai kurioms prekių rūšims gali prireikti laboratorinių prekę tikrinimų, kuriems atlikti bus reikalingas prekių mėginių paėmimas ir jų tolesnis ištyrimas.



Šaltinis: sudaryta remiantis Muitinės audito vadovu (2007).

11.4 pav. Muitinės audito tikrinamos sritys

Tikrinant verslo subjektų veiklą prekių kilmės srityje, gali atsirasti rizika, kad asmenys gali piktnaudžiauti preferencinių muitų tarifais, kai bus deklaruojama neteisinga importuojamų prekių kilmė. Tokiu atveju muitinės pareigūnas turės patikrinti, ar muitinės deklaracijose nurodyta prekių kilmė atitinka nurodytą prekių kilmės šalį ir yra teisingai deklaruota. Deklaruojant neteisingą prekių kilmę, dažniausiai siekiama pasinaudoti palankesniais preferencinei kilmei taikomais muitų tarifais arba norima išvengti antidempingo muitų arba kitų taikomų apribojimų. Preferenciniai importo muitai taikomi pagal Europos Sąjungos vardu sudarytus preferencinius prekybos susitarimus arba tuomet, kai ES taiko lengvatas vienašališkai, pavyzdžiui, pagal Bendrąją muitų tarifų lengvatų sistemą. Šios importo muto lengvatos taikomos, jeigu prekės atitinka nustatytas prekių kilmės taisykles.

Antidempingo ir kompensaciniai muitai renkami, nepriklausomai nuo kitų importui paprastai taikomų muitų, mokesčių ar rinkliavų. Šie muitai taikomi tik į laisvą apyvartą ES išleidžiamoms prekėms. Antidempingo ir kompensacines priemonės, esant apibrėžtoms sąlygoms, leidžia taikyti Pasaulio prekybos organizacijos nuostatas. Visa veikla, susijusi su antidempingo ir kompensacinėmis priemonėmis, yra vykdoma laikantis galiojančių tarptautinių įsipareigojimų. Esant neteisingo antidempingo ir kompensacinių muitų pritaikymo rizikai, verslo subjektas, siekdamas mažinti didelius su tokiais muitais susijusius mokesčius, gali muitinei deklaruoti neteisingą prekės kodą, neteisingą prekių kilmę, sumažinti prekių muitinę vertę, nurodyti prekių gamintoją, kuriam taikomas mažesnis antidempingo muto tarifas, arba taikant specifinį muitą deklaruoti neteisingą prekių kiekį.

Vienoje valstybėje narėje įformintos ir kitai valstybei narei skirtos prekės taip pat turi būti tikrinamos, nes yra rizika, kad bus vengiama sumokėti importo pridėtinės vertės mokestį. 0 proc. PVM tarifas taikomas, kai prekės tiekiamos kitos ES valstybės PVM mokėtojai ir išgabamos į kitą ES valstybę pagal nustatytas sąlygas. Vengiant mokėti PVM mokestį, gali būti muitinės deklaracijoje neteisingai nurodoma kita valstybė narė kaip prekių paskirties šalis, o deklaruojamos prekės nėra išvežamos ir paliekamos toje valstybėje narėje, į kurią jos buvo įvežtos. Jei nurodoma prekių paskirties šalis yra kita valstybė narė, tokiu atveju mokesčiai, susiję su importuojamomis prekėmis, gali būti sumažinti dėl muitinės formalumų atlikimo valstybėje narėje sudėtingos kontrolės stokos. Auditoriaus užduotis bus patikrinti, ar verslo subjektui importo PVM lengvata buvo teisingai pritaikyta.

Pagrindinė rizika prekių galutinio vartojimo srityje yra muitų vengimas užsitikrinant palankų muitų režimą, importuojant prekes pritaikius sumažintą arba nulinį muto tarifą, deklaravus neteisingą galutinį vartojimą arba neįvykdžius ES teisės aktų nuostatų dėl konkrečios prekės arba produkto galutinio vartojimo. Tam tikros importuojamos prekės dėl savo ypatingos paskirties (pvz., prekės, skirtos laivams ir orlaiviams statyti ir remontuoti) visai arba iš dalies neapmokestinamos importo muitais. Tokios prekės, išleistos į laisvą apyvartą, turi būti vartojamos pagal nustatytą paskirtį muitinei prižiūrint. Prekės, išleistos į laisvą apyvartą galutinio vartojimo sąlygomis, lieka muitinės prižiūrimos tol, kol šios sąlygos įvykdomos arba atsisakoma jas vykdyti. Muitinės pareigūnas turi įsitikinti, ar, esant tam tikroms aplinkybėms, verslo

subjektas įforminant galutinio vartojimo procedūrą pateikė teisės aktais nustatytą garantiją, kuri užtikrintų galimos skolos padengimą, atsiradus prekių vartojimui ne pagal numatytą galutinio vartojimo paskirtį.

Norint eksportuoti, importuoti ar gabenti tranzitu per Lietuvą strategines prekes, dvejopos paskirties prekes ir technologijas, programinę įrangą, karinę įrangą ir technologijas, ginklus ir amuniciją, taip pat sprogmenis, verslo subjektai turi turėti įgytas atitinkamas licencijas. Verslo subjektai gali dėl įvairių priežasčių sudaryti sandorius nepaisydami draudimų dėl prekių išvežimo. Šios priežastys gali būti pelno, politinių ar kitų tikslų siekimas. Norint išvežti ribojamas prekes, reikalaujama turėti leidimą, išduodamą atitinkamų valstybės institucijų. Be to, su dvejopo naudojimo prekėmis yra susijusi rizika, kad prekės, kurių išvežimas yra apribotas, gali būti eksportuojamos į uždraustas paskirties šalis. Muitinė yra viena iš svarbiausių grandžių kontroliuojant strateginių ir dvejopos paskirties prekių judėjimą.

Muitinės auditorius, tikrindamas prekių eksporto procedūrą, turėtų atkreipti dėmesį į tai, kad pagrindinė šios srities rizika yra ta, kad prekės iš Europos Sąjungos muitų teritorijos gali būti neišvežamos. Muitinės pareigūnai vykdo kontrolę, ar eksportuojamos prekės yra išvežamos iš Lietuvos muitų teritorijos, ar eksporto procedūra teisingai deklaruojama kaip užbaigta. Ūkio subjektai taip pat gali pateikti netikslias eksporto deklaracijas, kuriose gali nurodyti pernelyg didelę eksportuojamų prekių vertę, kad grąžinamoji PVM suma būtų didesnė už realiai priklausančią grąžinti sumą. Egzistuoja rizika, kad prekės gali būti reimportuotos į ES arba eksporto procedūra gali būti fiktyvi. Jeigu verslo subjektai nurodo didesnį eksportuojamų prekių kiekį, šios prekės gali būti reimportuotos į ES nesumokant visų mokesčių.

Vykdam tarptautinę prekybą ir importuojant prekes dažnai verslo subjektai nežino, kaip toliau bus jomis disponuojama. Kartais importuotojai yra priversti tam tikrą laiką saugoti prekes, kol randa jų pirkėją. Jeigu vėliau šios prekės arba jų dalis bus reeksportuojamos, tokiu atveju importuotojas yra suinteresuotas jų saugojimo metu nemokėti importo muitų ir kitų mokesčių. Dažnai pasitaiko tokių atvejų, kai importuojamos didelės prekių siuntos, kurios vartojamos ilgą laiką arba suskaidomos į dalis. Tokiais atvejais taip pat daug naudingiau sumokėti importo muitus ir kitus mokesčius tada, kai prekės pradedamos vartoti. Tokiems tikslams paprastai naudojami muitinės sandėliai ir verslo subjektai turi galimybę įforminti muitinio sandėliavimo procedūrą. Muitinio sandė-

liavimo srityje pasitaiko pažeidimų, kai nėra pakankamai ir išsamiai vedama sandėliuojamų prekių apskaita, delsiama įtraukti jas į sandėlio apskaitą arba visiškai nebūna apskaitomos sandėlyje esančios prekės, kurioms įforminta ši muitinės procedūra, taip pat jos neteisingai identifikuojamos arba nurodomas klaidingas jų kiekis, prekės neteisingai įvertinamos, ūkio subjektas nežino sandėliavimo režimo reikalavimų, laikinai iš muitinės sandėlio išvežtos prekės nėra grąžinamos ir kt.

Laikinojo įvežimo perdirbti procedūra gali būti atliekama tik gavus muitinės leidimą, kuriame nustatomos šios procedūros taikymo sąlygos. Leidimas išduodamas verslo subjekto, kuris atlieka arba organizuoja perdirbimo operacijas, prašymu. Laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūros vykdymo pažeidimai gali būti susiję su muitinės leidimo vykdyti šią procedūrą reikalavimų nesilaikymu. Muitinės pareigūnas turi tikrinti gamybos procesą, įvertindamas gamybos procese panaudojamas žaliavas ir medžiagas, tikrinti prekių sudėtį, jei reikia, pasinaudoti turimomis fizinėmis ir laboratorinėmis analizėmis, tikrinti prekių vartojimą ir išieigą pagal technines specifikacijas, nustatyti, ar šie kiekiai atitinka muitinei deklaruotus kiekius. Auditorius taip pat turi tikrinti, ar yra gamybos užsakymai ir gamybos žiniaraščiai, ar juose esama informacija atitinka gamybos procese vykdomą perdirbimą, kaip verslo subjektas kontroliuoja prekes, kurios išvežamos iš sandėlio ir įtraukiamos į gamybos procesą ir kita.

Tikrinant laikinojo išvežimo perdirbti procedūrą, keliamos rizikos priklauso nuo perdirbimo proceso ir kitų veiksnių. Taip pat yra rizikos, kad gamybos metu buvo deklaruota neteisinga išieiga. Auditorius turi žinoti, jog visais atvejais yra galima rizika, kad muitinėje deklaruotas prekių eksportas faktiškai nebuvo įvykdytas arba kad eksportuotas prekių kiekis yra mažesnis, negu kad buvo deklaruota. Tai reiškia, kad kai kurių reimportuotų prekių medžiagų gali būti kitokia prekių kilmė ir jos gali būti panaudotos atsiradusiam skirtumui nuslėpti.

Muitinės prižiūravimo perdirbimo procedūra gali būti atliekama tik gavus muitinės leidimą, kuriame muitinė nustato procedūros taikymo sąlygas. Vykdamas muitinės prižiūravimo perdirbimo procedūrą ES muitų teritorijoje leidžiama, netaikant prekybos politikos priemonių, naudoti importo muitais neapmokestintas ES prekių statuso neturinčias prekes, atliekant perdirbimo operacijas, kurios pakeičia šių prekių rūšį arba pavidalą, o atlikus šias operacijas gautus produktus išleisti į laisvą apyvartą, taikant už juos nustatytas importo muitų normas. Su muitinės prižiūri-

mo perdirbimo procedūra yra susijusios rizikos dėl muitinei deklaruotų ne visų importuotų prekių kiekių, gamybos proceso neužbaigtumo, neįmanomo importuotų prekių identifikavimo perdirbtose prekėse, neteisingai apskaičiuotos perdirbtų produktų muitinės vertės ir kita rizika.

Įforminus laikinojo įvežimo procedūrą, leidžiama, netaikant prekybos politikos priemonių, naudoti visai ar iš dalies importo muitais neapmokestintas ne ES prekes, kurias numatyta reeksportuoti niekaip nepakeitus jų pavidalo, išskyrus normalų prekių nusidėvėjimą dėl įprastinio jų naudojimo. Ši muitinės procedūra gali būti atliekama taip pat tik gavus muitinės leidimą, kuriame yra reglamentuojamos visos procedūros taikymo sąlygos. Pagrindinės prekių grupės, kurioms galima taikyti laikinojo įvežimo procedūrą, yra prekės, skirtos demonstruoti arba naudoti parodose, mugėse, susirinkimuose arba panašiuose renginiuose, reklaminė medžiaga turistams, prekės, įvežamos švietimo, mokslo arba kultūros reikmėms, profesinė įranga, medicininė, chirurginė ir laboratorinė įranga, prekės, įvežamos ištirti arba išbandyti, prekės, įvežamos humanitarinėms reikmėms, ir kita. Tikrinant laikinojo įvežimo muitinės procedūrą, auditorius turi įsitikinti, ar ES prekių statuso neturinčios prekės, įvežtos į šią teritoriją, buvo išvežtos atgal iš ES teritorijos iki leidime nurodytos datos. Auditorius tikrinimo metu sutikrina prekių importo ir eksporto duomenis, atkreipdamas dėmesį į prekių tarifinę klasifikavimą, prekių vertę ir svorį. Jeigu verslo subjektas neįformino šios procedūros užbaigimo, patikrinama, ar nėra pasibaigęs procedūrai nustatytas laikotarpis. Vykdam šią muitinės procedūrą, taikomas sumažintas arba nulinis muto tarifas.

Muitinės audito metu vykdomas tikrinimas gali būti sutelktas į vieną arba daugiau nurodytų sričių. Rizikos sritys ir jų skaičius pasirenkamas, atsižvelgiant į rizikos analizės rezultatus. Šios muitinės audito tikrinamos sritys yra gana specifinės ir nėra būdingos tradicinėms audito rūšims – finansiniam, veiklos ar valdymo auditui. Konkrečioms tikrinimo sritims audito metu naudojamos skirtingos audito procedūros ir veiksmai, užtikrinantys pakankamą ir patikimų įrodymų surinkimą. Pastaruoju metu pradėjus vertinti ūkio subjektus, muitinei pateikusių prašymus ir siekiančius gauti įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą, muitinės audito tikrinamos sritys prasitplėtė naujomis sritimis (finansinio mokumo, verslo partnerių patikimumo tikrinimo, įmonės saugos ir saugumo reikalavimų atitikties ir kt.), apie kurias pateikiama daugiau informacijos 11.7.2 dalyje.

1 PAVYZDYS

Audituota UAB „Rotus“ veikla, patikrinti 230 bendrovės muitinėje įformintų bendrųjų administracinių dokumentų (toliau – BAD), kuriais deklaruota išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūra importuojant naudotus lengvuosius automobilius iš Jungtinių Amerikos Valstijų firmų. Patikrinimo metu nustatyta, kad kai kuriuose BAD lengvieji automobiliai deklaruoti nurodant, kad jie yra po autoįvykių, tačiau prie BAD pateiktose sąskaitose nenurodyta, kad jie apgadinti (sužaloti) autoavarijos metu, dėl vandens, ugnies ar kitokio gamtos stichijos poveikio. Muitinio įforminimo metu apskaičiuojant prekių muitinę vertę, visuose BAD muitinė vertė nustatyta sandorio vertės nustatymo metodu ir, deklaruojant lengvuosius automobilius, nesurašyta importuojamų automobilių defektų, atsiradusių dėl sužalojimo, aktų, nepateikta kelių transporto priemonės nepriklausomų ekspertų (turto vertintojų) ataskaitų.

Siekiant nustatyti, ar UAB „Rotus“ bendruosiuose administraciniuose dokumentuose importuotų automobilių muitinei vertei apskaičiuoti buvo pagrįstai taikytas sandorio vertės metodas, mokesčio patikrinimo metu buvo tikrinami muitinio įforminimo metu pateikti dokumentai, nagrinėjama Muitinės departamento pateikta medžiaga, tikrinama įmonės buhalterinė apskaita. Mokesčio patikrinimo metu, patikrinus UAB „Rotus“ buhalterinės apskaitos dokumentus, nustatyta, kad importuoti iš JAV firmų automobiliai bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaityti buhalterinėse sąskaitose „Pirktos prekės, skirtos perparduoti“ (Nr. 204 ir Nr. 2014) deklaruotomis vertėmis. JAV firmoms už minėtus automobilius UAB „Rotus“ apmokėjo tarptautinio mokėjimo pavedimais, kuriuose nurodoma, už kokių automobilių konkrečiai mokama, t. y. nurodomas sąskaitos faktūros numeris. UAB „Rotus“ įsiskolinimas prekių tiekėjams įregistruotas sąskaitose Nr. 450 „Skolos tiekėjams“ ir Nr. 4432 „Skolos užsienio tiekėjams“.

Sandorio vertei pagrįsti pateiktuose dokumentuose nustatyti prieštaravimai ir neatitikimai. Muitinės kriminalinė tarnyba pateikė iš JAV Imigracijos ir muitinės tarnybos gautą medžiagą, kurioje nurodyta, kad JAV firmos nėra pardavusios automobilių UAB „Rotus“. Prie BAD muitinio įforminimo metu pažeidimų arba sužalojimų sertifikatų, išduotų JAV, pateiktose kopijose nenurodytas transporto priemonių sužalojimo pobūdis, pakenkimo laipsnis, automobilių

po sužalojimo likutinė vertė. Visose UAB „Rotus“ su JAV automobiliams pirkti sudarytose sutartyse nurodyta, kad automobilis nėra naujas, tačiau niekur nepažymėta, kad jis yra apgadintas (sužalotas) autoavarijos metu, dėl vandens, ugnies ar kitokio gamtos stichijos poveikio. Prie BAD pateiktų sutarčių kopijose nėra pardavėjo atstovo parašų. Kai kuriose sutartyse nėra pirkėjo ir pardavėjo antspaudų ir jų atstovų parašų. Sutarčių originalų su JAV firmomis UAB „Rotus“ nepateikė.

Audito metu nustatyta, kad prie BAD pateiktose sąskaitose faktūrose nurodytos pristatymo sąlygos „DDU Prienai“, o prie šių BAD pateiktų sutarčių nurodyta, kad į kainą, už kurią pardavėjas parduoda pirkėjui sutartyje nurodytus automobilius, įskaičiuotos automobilių pristatymo į uostą, pakrovimo į jūrinį konteinerį JAV ir pristatymo į Lietuvą, Klaipėdos miestą, išlaidos. Be to, visos prie BAD pateiktos sąskaitos faktūros buvo išrašytos ankstesne data, nei buvo sudarytos automobilių pirkimo sutartys su JAV firmomis.

Dėl šių prieštaravimų negalima įsitikinti deklaruotų automobilių muitinės vertės teisingumu ir dėl šių išvardintųjų aplinkybių muitinei kyla pagrįstų abejonių, ar deklaruojamos naudotų automobilių vertės lygios visoms sumokėtoms arba mokėtinoms pinigų sumoms, ir yra pagrindo manyti, kad jų pardavimui arba kainoms turėjo įtakos tam tikros sąlygos ir aplinkybės, kurių poveikio automobilių pardavimų sandorių vertėms neįmanoma nustatyti, todėl importuotų automobilių muitinei vertei apskaičiuoti sandorio vertės nustatymo metodas netaikytinas. Remiantis tuo, kas išdėstyta, importuotų automobilių muitinė vertė nustatyтина taikant atitinkamų markių ir modelių naudotų automobilių kainas, pagal UAB „Transporto mokslinis tiriamasis centras“ kataloguose „Automobilių importo kainos“ pateiktą informaciją. Be to, tikrinimo metu buvo nustatyta, kad pagal BAD Nr. 7KR1L402192 deklaruotas automobilis po autoįvykio „Chrysler“ juoda, PGM/MT 2006-12-31, K/NR 1C4GP64L6TB258730, 122 KW, 3778 CMQ klasifikuotas TARIC kodu 87032390.00. Šioje TARIC nomenklatūros 87032390.00 subpozicijoje klasifikuotinos naudotos autotransporto priemonės su stūmokliniu kibirkštinio uždegimo vidaus degimo varikliu ir slankiąja stūmoklio eiga, kurių cilindrų darbinis tūris didesnis kaip 1500 cm³, bet ne didesnis kaip 3000 cm³, 87032490.00 subpozicijoje klasifikuotinos naudotos autotransporto priemonės su stūmokliniu kibirkšti-

nio uždegimo vidaus degimo varikliu ir slankiąja stūmoklio eiga, kurio cilindro darbinis tūris didesnis kaip 3000 cm³. Įvertinus tai, kad deklaruoto automobilio BAD sąskaitoje faktūroje ir nuosavybės dokumentuose nurodytas cilindro darbinis tūris yra 3 778 CMQ, bei vadovaujantis Kombinuotosios nomenklatūros bendrosiomis aiškinimo taisyklėmis, Kombinuotosios nomenklatūros 8703 poziciją ir jos subpozicijas atitinkančiais prekių aprašymais, nustatyta, kad UAB „Rotus“ BAD Nr. 7KR1L402192 deklaruotas lengvasis automobilis klasifikuotinas TARIC nomenklatūros kodu 87032490.00. Skolos muitinei atsiradimo atveju teisiškai privalomi sumokėti muitai apskaičiuojami, remiantis Europos Bendrijų muitų tarifu, atsižvelgiant į minėtų prekių teisingai deklaruotiną TARIC nomenklatūros kodą, perskaiciuoti importu muitai ir mokesčiai, taikant atitinkamą 10 % trečiųjų šalių muitų normą.

Įvertinus nurodytų aplinkybių visumą ir vadovaujantis 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatomis, BAD deklaruotų automobilių turi būti perskaiciuota muitinė vertė ir PVM apmokestinamoji vertė, perskaiciuotas importo muitas ir importo PVM. Papildomai apskaičiuotinas importo muitas – 81 889 Lt, importo PVM – 159 620 Lt.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, turi būti skaičiuojami delspinigiai nuo nesumokėtų patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytų mokesčių už dienas, susidariusias nuo kitos dienos po to, kai mokeskis turėjo būti sumokėtas į biudžetą – iki UAB „Rotus“ patikrinimo ataskaitos surašymo dienos. Bendra skaičiuotina delspinigių suma sudaro 56 511 Lt.

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinio patikrinimo metu UAB „Rotus“, nors ir bendravo su mokestinį patikrinimą atliekančiais pareigūnais, tačiau nepateikė muitinės įpareigojimo dokumente prašomų papildomų dokumentų (nepriklausomų ekspertų išvadų dėl importuotų automobilių rinkos vertės), padarė mokesčių įstatymų pažeidimus, pagal kuriuos nustatyta didelė turtinė žala, t. y. mokestinė nepriemoka viršija vieno šimto minimalių gyvenimo lygių dydžio sumą (nepriemokos suma 241 509 Lt), skirtina 30 procentų neteisėtai sumažinto mokėtino mokesčio sumos dydžio bauda – 72 460 Lt.

2 PAVYZDYS.

Lietuvos bendrovė iš Tailando įmonės importavo plienines tvirtinimo detales, klasifikuojamas Kombinuotosios nomenklatūros 7318 pozicijoje, kurias pagal 9 bendruosius administracinius dokumentus (BAD) deklaravo prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai, nurodant Tailando šalies prekių kilmę. Prekių pirkimo sąskaitose buvo nurodyta, kad pardavėjas yra Belizo įmonė.

Audito metu tikrinta bendrovės importuotų prekių kilmė. Bendrovės importuotoms prekėms muitinio įforminimo metu, pateikus preferencinę prekių kilmę patvirtinantį dokumentą A formos kilmės sertifikatą, taikytas 0% trečiųjų šalių maito tarifas. Bendrovės importuotos prekės į Europos Sąjungą eksportuotos iš Tailando Laem Chabang uosto. Bendrovė tikrinti pateikė importuotų prekių pirkimo-pardavimo sutartis, pasirašytas su Belizo įmone, kuriose nurodyta, kad prekės į Lietuvos Respubliką bus siunčiamos iš Tailando Lat Krabang ar Laem Chabang uostų. Tikrinti pateiktose importuotų prekių pirkimo sąskaitose, prekių gabenimo dokumentuose, krovinio draudimo dokumentuose nurodyta, kad bendrovės importuotų prekių siuntėjas yra Tailando įmonė, kuriai išduoti ir minėti Tailando prekių kilmę patvirtinantys sertifikatai.

Naujos aplinkybės paaiškėjo, muitinėje gavus informaciją iš Europos kovos su sukčiavimu tarnybos (OLAF) apie Tailande atliktą tyrimą, kuriame pateikti surinkti įrodymai dėl prekių kilmės klaidinimo, eksportuojant iš Tailando plienines tvirtinimo detales. 2009 m. sausio 26 d. Tarybos Reglamentu (EB) Nr. 91/2009 buvo nustatytas tam tikroms importuojamoms Kinijos Liaudies Respublikos kilmės geležinėms arba plieninėms tvirtinimo detalėms galutinis antidempingo muitas. Remiantis informacija, gauta iš OLAF ir Tailando Laem Chabang uosto muitinės biuro, nustatyta, kad Tailando įmonė iš karto po antidempingo priemonių įvedimo Kinijos Liaudies Respublikos kilmės tvirtinimo detalėms, t. y. nuo 2009 m. vasario mėn. į Tailando muitinės sandėlį importuodavo plienines tvirtinimo detales, pagamintas Kinijos Liaudies Respublikoje, kurias po trumpo saugojimo ir perkrovimo į kitus kontenerius eksportuodavo į Europos Sąjungą, klaidingai deklaruodama Tailando šalies prekių kilmę.

Pažymėtina, kad kiekvienai prekių siuntai Kinijos Liaudies Respublikos eksportuotojo išrašytos sąskaitos, pateiktos Tailande prekių importo metu, numeris yra toks pats, kaip ir numeris sąskaitos,

kurią Tailando įmonė (sąskaitoje nurodyta, kad prekių pardavėjas yra Belizo įmonė) pateikė, eksportuodama prekes į Europos Sąjungą, importo metu deklaruotas atitinkamų prekių aprašymas, kiekis ir svoris (bruto ir neto) atitinka deklaruotą eksporto iš Tailando metu.

Muitinės audito metu nustatyti faktai leidžia teigti, kad bendrovė žinojo realią importuojamų prekių kilmę, nes tikrinti pateiktų prekių pirkimo–pardavimo sutartyse, pasirašytose su Belizo įmone, nurodyta, jog pardavėjas, t. y. Belizo įmonė, išipareigoja pateikti pirkėjui (Lietuvos bendrovei) prekių kilmės sertifikatą, išduotą Kinijos Liaudies Respublikos prekybos rūmų ar kitos kompetentingos institucijos. Be to, patikrinimo metu, išanalizavus bendrovės iš Tailando importuotų prekių apskaitą buhalterinės apskaitos registruose, asmens atsiskaitymus prekių tiekėjui, nustatyta, kad dalis bendrovės skolos Belizo įmonei (1856,39 USD) už importuotas prekes padengta likusia permoka Kinijos Liaudies Respublikos įmonei, vienai didžiausių plieninių tvirtinimo detalių gamintojų Kinijos Liaudies Respublikoje, tiekusiai bendrovei tapačias / panašias prekes iki antidempingo priemonių įvedimo 2009 m. sausio 26 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 91/2009.

Remiantis OLAF tyrimo Tailande metu išaiškintomis aplinkybėmis ir misijos ataskaitoje pateiktomis išvadomis, vienareikšmiškai įrodančiomis, kad asmens importuotos prekės (plieninės tvirtinimo detalės) iš tiesų buvo pagamintos Kinijos Liaudies Respublikoje, darytina išvada, kad Lietuvos bendrovės iš Tailando įmonės importuotos prekės yra Kinijos Liaudies Respublikos kilmės, prekių muitinio įforminimo metu pateiktas Tailando kompetentingos vyriausybės institucijos eksportuotojui išduotas A formos kilmės sertifikatas atmestinas ir importuotoms prekėms Bendrųjų muitų tarifų lengvatų sistema netaikytina. Vadovaujantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 91/2009 nuostatomis, bendrovės importuotoms Kinijos Liaudies Respublikos kilmės prekėms (plieninėms tvirtinimo detalėms), klasifikuojamoms TARIC kodais 7318 15 89 99, 7318 21 00 99 ir 7318 22 00 99, nustatytinas 85 % galutinis antidempingo muitas.

Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes ir vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatomis, perskaiciuoti bendrovės importuotų prekių impor-

to mokesčiai ir apskaičiuotina mokestinė prievolė: 5 483 Lt muito, 298 763 Lt galutinio antidempingo muito ir 62 857 Lt importo PVM.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, už nesumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių skaičiuotini delspinigiai nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo ataskaitos surašymo dienos yra 34 202 Lt.

Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas padarė mokesčių įstatymų pažeidimus, pagal kuriuos apskaičiuota mokestinė nepriemoka (367 103 Lt) viršija vieno šimto minimalių gyvenimo lygių dydžio sumą, mokestinę nepriemoką padarė dėl muitų ir mokesčių apskaitos ir deklaravimo taisyklių nesilaikymo, tačiau geranoriškai bendravo su mokestinį patikrinimą atliekančiais muitinės pareigūnais, privalomus sumokėti apskaičiuotus mokesčius visada mokėjo laiku, skirtina minimali 10 proc. neteisėtai sumažinto mokėtino mokesčio sumos dydžio bauda – 36 710 Lt.

11.5. Muitinės auditas ir jo vieta audito sistemoje

Auditas plačiąja prasme dažnai apibūdinamas kaip procesas, kurio metu gaunami, kaupiami, gvildenami ir vertinami objektyvūs duomenys apie ekonominius veiksmus bei įvykius ir nustatoma, ar jie atitinka tam tikrą kriterijų lygmenį. Reikia pabrėžti, kad tai labai sudėtingas, visa apimantis procesas, kuriam įtakos turi daugelis veiksnių.

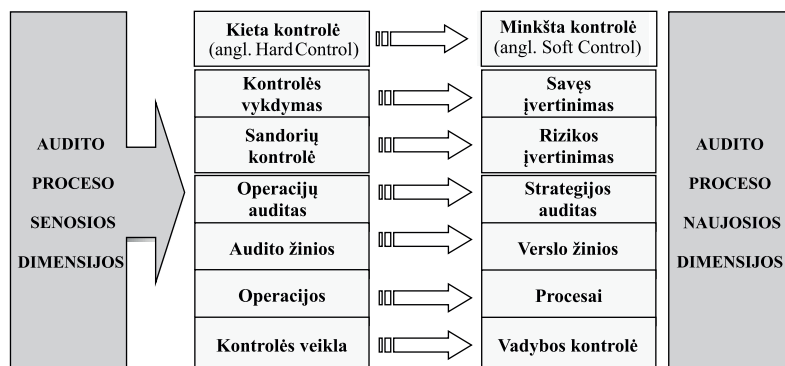
Neretai auditas apibūdinamas kaip procesas, turintis skirtingų proceso ypatybių. Vertinant muitinės auditą kaip procesą, reikėtų pritariti D. Teiloro ir C. Glezeno (1988) sisteminiam požiūriui ir tai suprasti kaip nuosekliai vykdomą tam tikrų veiksmų ir operacijų visumą. *Muitinės auditą galima apibūdinti kaip procesą, kuris leidžia muitinės pareigūnams atlikti verslo subjekto veiklos vertinimą: 1) tikrinant muitinės deklaracijose esančios informacijos teisingumą, verslo subjekto turimus finansinės apskaitos dokumentus ir registrus, verslo sistemas ir visus svarbius muitinei komercinius duomenis, kuriuos turi subjektai, tiesiogiai ar netiesiogiai susiję su vykdytomis muitinės procedūromis, 2) nustatant tam tikrų veiklos kriterijų atitikimą.*

Teisinius muitinės audito pagrindus reglamentuoja Bendrijos muitinės kodeksas (1992) ir Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (2004).

Bendrijos muitinės kodekso 78 straipsnyje numatyta galimybė tikrinti muitinės deklaracijas po prekių išleidimo, o šio kodekso 13–16 straipsnių nuostatos formuoja teisinį audito vykdymo pagrindą. Lietuvos Respublikos muitinės įstatyme (2004) muitinės audito funkcija įvardijama kaip asmenų ūkinės ir komercinės veiklos tikrinimai. Tačiau muitinės kontrolės procese verslo subjektų tikrinimus vykdo ir kiti muitinės struktūriniai padaliniai: Muitinio įvertinimo, Muitinės procedūrų, Tarifų skyriai, Muitinės kriminalinė tarnyba, todėl toks apibūdinimas nevisiškai atitinka šios veiklos pobūdį, nes šių skyrių pareigūnų atliekami tikrinimai yra siauresnio pobūdžio, tikrinama mažiau sričių, kartais netgi tikrinama viena sritis, o atliekant asmenų ūkinės ir komercinės veiklos tikrinimus gali būti tikrinami muitinio įvertinimo, prekių klasifikavimo, prekių kilmės, muitinės procedūrų klausimai, įvairi įmonių ūkinė ir komercinė veikla (tarptautiniai kontraktai, prekių judėjimo dokumentai, prekių ir žaliavų sąskaitos faktūros, gamybinės patalpos bei turimi įrenginiai, technologiniai procesai, gaminio gamybos kalkuliacijos, atsiskaitymai su tiekėjais ir pirkėjais, kiti apskaitos registrai), taip pat atliekamas ūkio subjektų veiklos vertinimas. Kaip matome, muitinės auditorių tikrinimų sritis gana plati ir jų veikla yra audito pobūdžio, todėl šį procesą būtų tikslinga vadinti muitinės auditu. Taip šią veiklą įvardija ir daugelis kitų šalių: Austrijos, Belgijos, Suomijos, Švedijos, Danijos, Latvijos, Moldovos ir kt. muitinių.

Apžvelgus audito proceso raidą, matomos tam tikros tendencijos. Tai pastebėjo ir K. H. Spencer Pickett (2007), kuris teigė, kad pastaruoju metu audito procese atsirado naujų dimensijų, keliančių naujus iššūkius auditoriams. Griežtąsias (angl. *Hard*) veiklos dimensijas (našumas, produktyvumas, efektyvumas ir kt.) pakeitė negriežtos (angl. *Soft*) veiklos dimensijos (klientų pasitenkinimas, žinių lygis, tarpasmeninio bendravimo įgūdžiai, komunikavimo kokybė ir pan.). Senųjų dimensijų pakeitimas naujosiomis atvaizduotas 11.5 paveiksle.

Anksčiau buvo akcentuojamos tokios senosios kontrolės dimensijos, kaip kontrolės vykdymas, sandorių kontrolė, operacijų auditas, audito žinios, o dabartiniu metu – tokios naujosios dimensijos, kurias pasitelkiant pereita atitinkamai prie savęs įvertinimo, strategijos audito, verslo žinių, procesų ir kt. dimensijų. Šie pokyčiai suformavo naują požiūrį ir muitinės audito srityje. Pastaruoju metu, atliekant verslo įmonių veiklos vertinimą, muitinės audito procese pradėtos taikyti tokios naujosios dimensijos, kaip savęs įvertinimas, rizikos įvertinimas, verslo žinios.



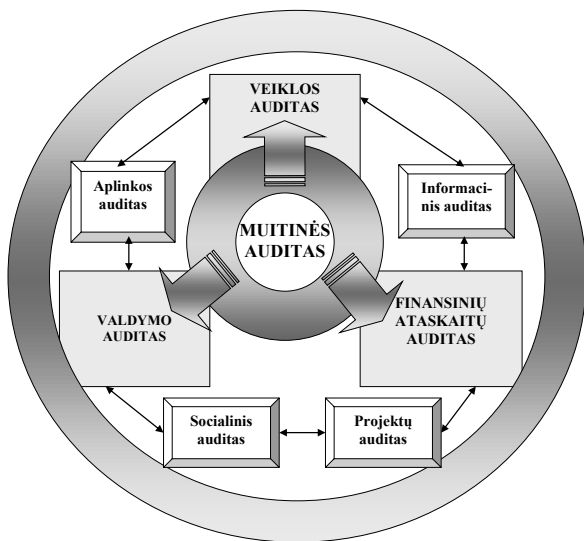
Šaltinis: sudaryta autorės pagal K. H. Spencer Pickett (2007).

11.5 pav. Audito proceso senosios ir naujosios dimensijos

Muitinės auditas užima tam tikrą vietą bendroje audito sistemoje (žr. 11.6 pav.) ir su visomis audito rūšimis turi nemažai bendrų bruožų. Pagal naudojamas audito procedūras ir tikrinimo sritis muitinės auditas yra artimas finansinių ataskaitų auditui. Muitinės auditas sietinas su valdymo auditu tikrinant tokias veiklos sritis, kaip organizacijos valdymo sistemų efektyvumo užtikrinimas ir tinkama personalo politika. Muitinės auditas nagrinėja įvairias verslo subjekto veiklos sritis ekonomiško, efektyvumo ir rezultatyvumo požiūriais ir šiuo aspektu turi nemažai bendra su veiklos audito rūšimi. Taigi, galima teigti, kad muitinės auditas yra glaudžiai susietas su finansinių ataskaitų, valdymo ir veiklos auditu. Atliekant muitinės auditą, panašiai kaip ir kitų audito rūšių metu, naudojamos tokios audito procedūros, kaip dokumentinis ir natūrinis tikrinimas, atranka, skaičiavimas, perskaičiavimas, įvertinimas ir stebėjimas.

Tačiau muitinės auditas, turėdamas kitų audito rūšių bendrų bruožų, turi ir esminių skirtumų. Skirtingai nuo finansinių ataskaitų, veiklos ar valdymo audito, muitinės audito atlikimo tikslai yra kiti, gali skirtis ir tikrinimo sritys, auditorių naudojami veiksmai. Atliekant muitinės auditą tikrinami, kaupiami ir vertinami duomenys apie verslo įmonių arba fizinių asmenų vykdytas muitinės procedūras, tam tikrus veiksmus, įvairius įvykius, todėl tai yra sudėtingas ir darbui imlus procesas. Šio proceso metu objektyviai įvertinami ekonominiai įvykiai, suteikiantys visiems informacijos vartotojams tam tikrą garantiją, kad įmonėje yra gera vidaus kontrolės sistema, verslo subjektas veiklą vykdo pagal teisės

aktus, neužiima jokiomis manipuliacijomis ir apgaulėmis, todėl reikia sutikti su tais autoriais, kurie į bet kurią audito rūšį žiūri kaip į sisteminių procesą (Cosserat, 2004; Lakis, 2007; Mackevičius, 2009).



Šaltinis: sudaryta autorės.

11.6 pav. Muitinės audito vieta audito sistemoje

Panagrinėję auditorių veiklos sritis, pastebėtume savitą muitinės audito bruožų. Muitinės auditas, kitaip nei paminėtos audito rūšys, siekdamas įsitikinti muitinės deklaracijoje nurodytų duomenų tikslumu, po prekių išleidimo gali patikrinti verslo įmonių su prekių importo, eksporto arba tranzito operacijomis susijusius komercinius, apskaitos dokumentus ir registrus, verslo sistemas ir visus svarbius muitinei komercinius duomenis, kuriuos turi įmonės (asmenys), tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su vykdytomis muitinės procedūromis. Muitinės institucija gali vertinti paskesnes komercines operacijas su šiomis prekėmis – tikrinti kitų įmonių, nevykdančių muitinės procedūrų, veiklą. Muitinė gali nuspręsti atlikti subjekto arba bet kurio kito asmens, tiesiogiai arba netiesiogiai susijusio su atitinkamomis importo arba eksporto deklaracijomis, kontrolę. Šios kontrolės tikslas yra patikrinti subjekto atitikties lygį. Paprastai ši kontrolė taikoma subjektams, kurie vykdo susijusį verslą arba

kurie turi susijusių komercinių dokumentų ir duomenų. Jeigu reikia, į šią kontrolę taip pat gali būti įtraukta prekių apžiūra.

Muitinės auditas tikrina, kaip laikomasi Muitinės kodekso ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių muitinės veiklą, nuostatų, tai jau būdin- ga ir valdymo auditui. Todėl galima tvirtinti, kad egzistuoja tarpusavio ryšys tarp muitinės audito ir finansinių ataskaitų, valdymo bei veiklos audito.

Muitinės veiklos srityje taip pat parengtas muitinės audito standar- tas – Muitinės audito vadovas (angl. *Customs Audit Guide*). Šis doku- mentas buvo parengtas 2007 m. Europos Komisijos sudarytos darbo grupės ir juo vadovaujasi visų šalių narių muitinės auditoriai. Dabar- tiniu metu Muitinės audito vadovas yra atnaujinamas. Šis dokumentas reglamentuoja muitinės audito proceso organizavimą, valdymą ir patį muitinės audito atlikimą.

11.6. Verslo įmonių veiklos vertinimas

11.6.1. Verslo įmonių veiklos vertinimo aktualumas muitinių veikloje

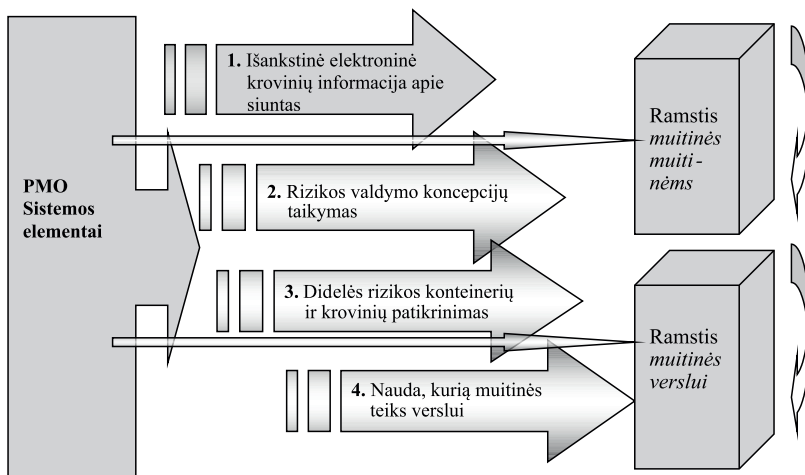
Europos Sąjungos muitinių administracijos į įmonės veiklos ko- kybės dimensiją pradėjo koncentruoti dėmesį, kai nuo 2008 m. sausio 1 d. verslo subjektams buvo suteikta galimybė kreiptis į muitinę dėl AEO (angl. *Authorised Economic Operator*) statuso suteikimo.

Dabartiniu metu muitinėms tenka nepaprastai atsakingas vaidmuo užtikrinant saugą ir saugumą, apsaugant vidaus rinką ir visuomenę, už- tikrinant finansinių įplaukų surinkimą, intelektinės nuosavybės teisių apsaugą, stiprinant kovą su klastojimu ir kontrabanda, todėl nepaprastai svarbu išlaikyti tinkamą pusiausvyrą tarp muitinio tikrinimo ir teisė- tos prekybos palengvinimo. Užtikrinant pasaulinės tiekimo grand-inės saugumą pirmoji iniciatyvos ėmėsi Pasaulio muitinių organizacija. Svarbiu dokumentu tapo Pasaulio muitinių organizacijos 2005 m. su- kurta *Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema* (angl. *Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade, SAFE Framework*). Tai tarptautinis dokumentas, kuriame išdėstoma 17 standartų. Jie pristatomi kaip minimalūs reikalavimai, kuriuos privalo vykdyti šios organizacijos narės. Vienas iš pagrindinių sistemos tikslų

yra pasaulinės prekybos saugumas ir supaprastinimas. Tai leidžia tarptautinei prekybai prisidėti prie ekonomikos augimo ir plėtros, taip pat padeda apsaugoti prekybą nuo pasaulinio terorizmo grėsmės bei tuo pat metu muitinių administracijoms suteikia galimybę supaprastinti teisėtų prekių judėjimą, patobulinti ir modernizuoti muitinės operacijas, dėl to savo ruožtu pagerėja pajamų surinkimas į biudžetus. Taigi sistema įneša nemažą indėlį į ekonominę ir socialinę apsaugą ir sudaro sąlygas tiesioginėms užsienio investicijoms.

Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemą sudaro 4 esminiai elementai (11.7 pav.). Šioje sistemoje harmonizuojama išankstinė elektroninė krovinių informacija apie atvykstančias, išvykstančias ir tranzitines siuntas. Siekdama kovoti su grėsmėmis saugumui, kiekviena prie sistemos prisijungianti šalis įsipareigoja taikyti nuoseklią rizikos valdymo koncepciją. Sistema taip pat reikalauja, kad pagal palyginamosios rizikos nustatymo metodologiją siunčiančiosios šalies muitinės administracija atliktų išvykstančių didelės rizikos konteinerių ir krovinių patikrinimą. Sistemoje apibrėžiama nauda, kurią muitinės teiks verslui, atitinkančiam minimalius tiekimo grandinės saugumo standartus.

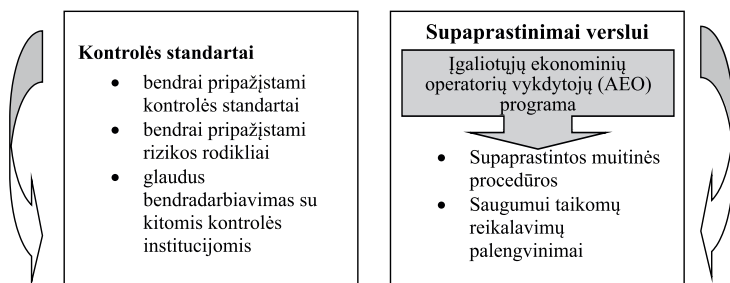
Siekdama užtikrinti Europos verslo konkurencingumą ir jo saugumą, remdamasi PMO sukurta Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema ES 2005 m. parengė Muitinės saugumo programą (angl. *Customs Security Programme*), apimančią saugumo priemonių kūrimą ir įdiegimą muitinės kontrolės procese. Šioje saugumo programoje numatyta įdiegti tinkamą saugumo kontrolę, siekiant užtikrinti vidaus rinkos apsaugą ir glaudžiai bendradarbiauti su pagrindiniais prekybos partneriais visame pasaulyje ir apsaugoti tarptautinę tiekimo grandinę. Taip pat šia programa siekta suteikti pagalbą verslininkams, kurie patys stengsis dėl savo tarptautinio tiekimo grandinės dalies saugumo. Muitinės požiūrį į saugumo užtikrinimą, remiantis šia programa, galima vertinti pagal dvi dimensijas: muitinės vykdomą kontrolę ir verslui teikiamus supaprastinimus (11.8 pav.).



Šaltinis: sudaryta remiantis Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistema (2005).

11.7 pav. Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemos struktūra

Muitinėje verslo įmonių veiklos vertinimas vykdomas asmeniui, kuriam suteikiamas įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusas, prieš tai muitinės auditui įvertinus ekonominio operatoriaus vykdytojo veiklą ir jo atitiktį nustatytiems kriterijams, todėl svarbu identifikuoti reikšmingas verslo įmonių veiklos vertinimo sritis.



Šaltinis: sudaryta remiantis Supply Chain Security: EU Customs' role in the fight against terrorism (2006).

11.8 pav. Europos Sąjungos muitinės saugumo programa

11.6.2. Verslo veiklos vertinimas muitinės audito kontekste

Verslo subjektų veiklos vertinimas gali turėti įvairių specifinių tikslų. Muitinės atliekamas verslo įmonių veiklos vertinimo procesas pasižymi įvairiais procedūriniais aspektais, kylančiais iš pačios veiklos specifikos. ISO standartai yra universalūs, nes jie nebuvo rengiami kuriai nors vienai sričiai ir skirti taikyti visose verslo ar pramonės šakose, bet to negalima pasakyti apie Europos Komisijos sudarytos darbo grupės sukurtą verslo įmonių veiklos vertinimo modelį, skirtą AEO statusui gauti. Šis modelis skirtas tik muitinių administracijoms verslo įmonių veiklai vertinti. Reikia pažymėti ir tai, kad muitinės veikloje naudojamas verslo įmonių veiklos vertinimo modelis apima visos prekių tiekimo grandinės vertinimą.

Siekti gauti AEO statusą gali kiekvienas verslo subjektas, jeigu jis: 1) įsteigtas Bendrijos muitų teritorijoje arba ne Bendrijos teritorijoje ir atitinka Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas, 2) vykdo muitų teisės aktais reguliuojamą veiklą, 3) laikosi muitinės nustatytų reikalavimų, turi priimtina verslo, o tam tikrais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistemą, sudarančią galimybes atlikti reikiamą muitinį tikrinimą, taip pat jo vykdoma veikla užtikrina mokumą ir atitinka nustatytus saugumo ir saugos reikalavimus.

Igaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusas suteikiamas, kai įmonė atitinka šiuos bendruosius kriterijus: 1) priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi, 2) priimtina verslo ir atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti reikiamą muitinį tikrinimą, 3) finansinis mokumas ir 4) kai šis kriterijus taikytinas, atitinkami saugumo ir saugos standartai (Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (EB) Nr. 648/2005).

ES taikomas muitinės audito modelis, vertinant įmonių veiklą dėl igaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statuso suteikimo, apima penkias įmonės veiklos sritis, kurios yra nurodytos Europos Komisijos parengtame dokumente „Igaliojami ekonominių operacijų vykdytojai“ (2007). Tai:

- *informacija apie įmonę,*
- *duomenys apie reikalavimų laikymąsi,*
- *buhalterinės apskaitos ir logistikos sistema,*
- *finansinis mokumas.*

Muitinė, vertindama įmonės veiklą, priversta taikyti kitus kartais gana specifiskus vertinimo kriterijus, pavyzdžiui, ekonominių operacijų vykdytojo saugos ir saugumo reikalavimų atitikimo kriterijų. Tai rodo, kad įmonių veiklos vertinimas nėra tik galutinio rezultato parašymas, muitinės audito užduotis platesnė – pateikti kuo nuodugnesnę ir išsamesnę analizę, kuria remiantis būtų galima prieiti prie galutinės išvados apie įmonės vykdomą veiklą.

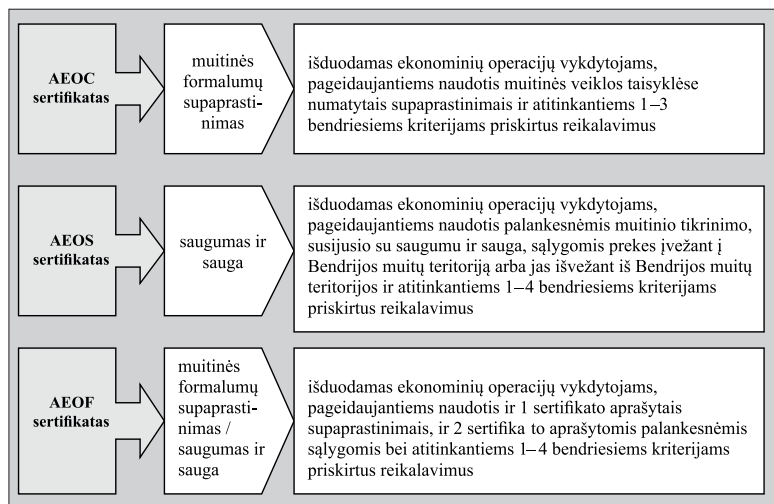
ES muitinėse prasidėjęs įmonių veiklos kokybės AEO sertifikavimo procesas yra pozityvus reiškinyss ir tai galima vadinti pirmu muitinės žingsniu įmonės teigiamo įvertinimo link jos patikimumo atžvilgiu. Šis sertifikavimo procesas suteikia tam tikrą konkurencinį pranašumą kitų įmonių atžvilgiu.

Nepažeisdama galimybės leisti ekonominių operacijų vykdytojui naudotis kitais muitinės veiklos taisyklėse numatytais supaprastinimais ir vadovaudamasi Bendrijos muitinės kodeksu, valstybės narės muitinė, gavusi ekonominių operacijų vykdytojo prašymą, gali išduoti vieną iš nustatytų trijų rūšių AEO sertifikatų. Jie išduodami atsižvelgiant į tai, ar pareiškėjas pageidautų naudotis muitinės veiklos taisyklėse numatytais supaprastinimais, ar palankesnėmis muitinio tikrinimo, susijusio su saugumu ir sauga, sąlygomis, ar abiem atvejais kartu. AEO sertifikatų rūšys ir jų charakteristikos pateiktos 11.9 paveiksle.

Sertifikatas „Muitinės formalumų supaprastinimas“ išduodamas ekonominių operacijų vykdytojams, pageidaujantiems naudotis muitinės veiklos taisyklėse numatytais supaprastinimais. Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikato turėtojui lengviau suteikiama teisė į muitinės procedūrų supaprastinimą arba palengvinimą atliekant saugumo ir saugos tikrinimus. Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo saugos ir saugumo sąvoka artimai susijusi su tiekimo grandinės valdymu. Operacijų vykdytojai, prekiaujantys prekėmis, kurioms taikoma muitinės priežiūra, arba tvarkantys su šiomis prekėmis susijusius duomenis, gali pateikti prašymą išduoti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatą „Saugumas ir sauga“.

Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikatas „Muitinės formalumų supaprastinimas / saugumas ir sauga“ išduodamas ekonominių operacijų vykdytojams, kurie atitinka muitinės taisyklių reikalavimus bei atitinkamų apskaitos standartų ir finansinio mokumo kriterijus, užtikrina atitinkamą saugumo ir saugos standartų taikymą ir

pageidauja naudotis visomis įgaliotiesiems ekonominių operacijų vykdytojams taikomomis lengvatomis.



Šaltinis: sudaryta remiantis Europos Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1875/2006 (2006).

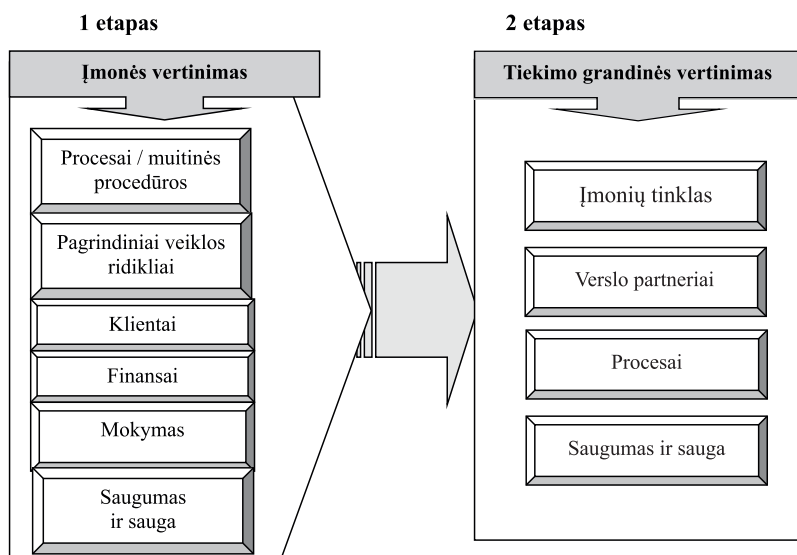
11.9 pav. AEO sertifikatų rūšys

Visos 28 nacionalinės muitinės administracijos, vykdančios verslo įmonių veiklos vertinimą, turėtų užtikrinti bendrą požiūrį į ūkio subjektus ir vienodą kontrolės standartų taikymą visoje ES. Įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo statusas turėtų duoti apčiuopiamą naudą patikimoms verslo įmonėms, tačiau, kaip parodė praktika, dabartiniu metu padėtis yra kitokia. Europos Parlamento Vidaus rinkos ir vartotojų apsaugos komiteto narys Matteo Salvini 2011 m. lapkričio 25 d. pranešime dėl muitinių modernizavimo išreiškė susirūpinimą dėl to, kad trūksta apčiuopiamos AEO statuso teikiamos naudos. Be to, didelės investicijos, kurių reikia, norint gauti AEO statusą, yra rimta kliūtis verslui, visų pirma mažoms verslo įmonėms, teikti paraiškas (<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP>).

2014 m. liepos 1 d. Lietuvos muitinė buvo išdavusi tik 24 AEO sertifikatus (http://ec.europa.eu/taxation_customs/dd2/eos). Tai rodo gana mažą Lietuvos verslo įmonių suinteresuotumą tapti įgaliotojo ekonominių operacijų vykdytojo sertifikato turėtoju.

Verslo subjektų veiklos vertinimas, kai įmonė pateikia prašymą muitinei suteikti jai įgaliotojo ekonominio operatoriaus vykdytojo statusą ir išduoti AEO sertifikatą, priskiriamas išankstiniam auditui. Atlikti įmonių veiklos vertinimą yra svarbus muitinės audito uždavinys, kadangi veiklos vertinimo procese siekiama nustatyti pasiekimą tų tikslų, kurie keliami vertinamai veiklai. Todėl yra svarbu identifikuoti pagrindinius veiklos vertinimo sistemos rodiklius, kurie labiausiai daro įtaką organizacijos veiklos rezultatams.

Verslo įmonių veiklos vertinimo procesas muitinės audito kontekste pateiktas 11.10 paveiksle. Šio vertinimo proceso reikšmingas bruožas yra tas, kad jis apima ne tik verslo vieneto, bet ir tiekimo grandinės vertinimą. Pirmiausia įvertinama verslo įmonė pagal šias pagrindines dimensijas: procesai, susiję su vykdytomis muitinės procedūromis, klientai, finansai, mokymas, sauga ir saugumas. Vėliau turi būti vertinama visa prekių tiekimo grandinė, susijusi su įmonės veikla, ypatingą dėmesį skiriant įmonės verslo partnerių vertinimui saugos ir saugumo klausimais.



Šaltinis: sudaryta remiantis Įgaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai (2007).

11.10 pav. Verslo įmonių veiklos vertinimo procesas
muitinės audito kontekste

Muitinės auditoriai, atliekantys verslo subjektų vertinimus, turėtų kuo tiksliau įvertinti vis sudėtingesnėje verslo aplinkoje įmonei

kylančias rizikas ir numatyti galimus besiskverbiančius pavojus, todėl pareigūnai turi atsižvelgti į „naują mąstymą“. Dabar vertinant įmonių veiklos kokybę jau neužtenka atsižvelgti tik į įmonės finansinį mokumą, bet reikia kuo analitiškiau pažvelgti į įmonės veiklos valdymo problemas ir jos veiklos tęstinumo perspektyvas.

Kaip vieną iš svarbiausių maitinės audito tobulinimo krypčių galima įvardyti strateginio audito taikymą. Auditorius turi pirmiausia atlikti įmonės strategijos įgyvendinimo analizę, o tik paskui – verslo proceso analizę. Atlikdamas sisteminę strategijos auditą, auditorius turi ne tik gauti pakankamos ir patikimos informacijos apie įmonės vadovybės tikslus, numatytą strategiją ir riziką, bet ir atlikti jų analizę. Tokia analizė neatskiriamai susijusi su verslo aplinka ir ūkio šakos, kurioje įmonė veikia, analize. Strategijos įgyvendinimo analizė pradedama nuo verslo tikslų ir svarbiausių strategijų, numatytų jiems pasiekti, analizės ir rizikos, kurios kyla siekiant tikslų, tyrimo.

Atlikus verslo subjekto veiklos strategijos įgyvendinimo analizę, pereinama prie verslo proceso analizės. Verslo procesas gali būti apibrėžiamas kaip struktūrizuotas įmonės veiklų rinkinys. Jei verslo procesas vyksta pagal numatytą strategiją, tikėtina, kad jis pasieks nustatytus tikslus ir nebus paveiktas rizikos. Įmonės vadovybė dažnai bando sumažinti verslo riziką gerai suplanuodama visą verslo procesą, stengdamasi numatyti galimas grėsmes jos verslui. Maitinės auditorius turėtų vertinti tokius veiksmus, kaip verslo procesas lemia strategiją ir kliento tikslus, kokia yra prigimtinė verslo rizika, įvertinti kontrolės aplinką, kaip vertinamas vadovybės požiūris į kontrolę įmonėje. Tam įtakos turi vadovybės veiklos stilius ir filosofija, įmonės organizacinė struktūra, vadovybės kontrolės sistema, personalo politika ir kiti veiksniai.

Įmonės veiklos vertinimo kriterijai galėtų būti: 1) pagal vadovų veiklos kriterijų įvertinama, kaip vadovai kuria viziją ir misiją, kaip padeda tai įgyvendinti, kuria vertybes, reikalingas ilgo laikotarpio sėkmei, ir kaip jas diegia savo veiksmais ir elgsena. Vadovai turi asmeniškai užtikrinti, kad būtų kuriama ir realizuojama įmonės valdymo sistema vizijai ir misijai įgyvendinti; 2) politikos ir strategijos kriterijus leidžia įvertinti, kaip įmonė įdiegia savo viziją ir misiją strategija, orientuota į įmonės veikla suinteresuotas asmenų grupes; 3) pagal personalo vadybos kriterijų įvertinama, kaip įmonė valdo, plėtoja ir panaudoja darbuotojų žinias ir potencialą visos įmonės lygiu, kaip planuoja šią veiklą, siekdama užtikrinti politikos, strategijos ir procesų efektyvų veikimą. Vertinant

galimybes, analizuojamas požiūris į kriterijų vertybes, o vertinant rezultatus analizuojama rezultatų pasireiškimo apimtis. 1 priede pateikiamas rekomenduojamas muitinės audito modelis, skirtas verslo įmonių veiklai vertinti. Verslo veiklos vertinimo procese labai svarbus yra tinkamas vertinimo rodiklių identifikavimas. Šiuolaikinėms verslo veiklos vertinimo koncepcijoms būdinga tai, kad jos apima ne tik tiekimo grandinės aspektų vertinimą, bet vertinimo rodikliai siejami ir su įmonės tikslų bei strategijos įgyvendinimo kriterijais.

3 PAVYZDYS

Panaudojus rekomenduojamą muitinės audito modelį verslo įmonės veiklai vertinti, bus atliekamas pasirinktos įmonės veiklos vertinimas. Įmonė pateikė prašymą Muitinės departamentui išduoti AEO sertifikatą muitinės formalumų supaprastinimams ir saugumui bei saugai (AEOF), todėl bus atliekamas visų keturių kriterijų atitikties nustatytiems reikalavimams vertinimas.

Vertintos šios įmonės veiklos sritys: informacija apie įmonę, buhalterinės apskaitos ir logistikos sistema, vidaus kontrolės sistema, mokumas ir pelningumas, saugos ir saugumo reikalavimai, įmonės veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės. Nagrinėti įmonę ir jos aplinką skatinantys pagrindiniai rizikos veiksniai.

Atlikta vertinimo rodiklių analizė susieta su įmonės vizijos, tikslų ir strategijos įgyvendinimu. Įmonė priklausė skubių siuntų verslo sektoriui. Tai tarpinė grandis tarp gamintojų ir prekybininkų, tad jos veiklą negatyviai gali veikti daugelis veiksnių: kritę gamybos mastai, naujų produktų gamyba, prekių apyvartos pokyčiai, sezoniškas kumas bei tokie, kaip teroro aktai, siuntose pasitaikę pavojingi kroviniai ir kita. Šios įmonės veiklai didelę įtaką gali daryti tiek gamintojų, tiek prekybininkų nesėkmės ir visuomenėje vykstantys įvairūs procesai. Lietuvos rinkoje veikia nemažai skubių siuntų bendrovių, tačiau pagrindinę rinkos dalį sudaro šešios stambios pagal apyvartos apimtį įmonės. Konkurencija rinkoje gana didelė. Kiekviena skubių siuntų įmonė savo klientams bando pasiūlyti kuo patrauklesnį produktą – paslaugas, pasižyminčias trumpesniu pristatymo laiku, kokybe ar žemesne paslaugos kaina. Audituojama įmonė yra viena iš lyderių šiame verslo sektoriuje. Įmonės, palyginti su kitomis Lietuvoje veiklą vykdančiomis skubių siuntų bendrovėmis, konkurencinis

pranašumas yra tas, kad savo veiklą ji orientuoja į tarptautinę rinką ir yra užėmusi verslo siuntų nišą. Lietuvos vidaus rinkoje ji turi mažai klientų, kitaip nei kitos įmonės, kurios siūlo siuntų pristatymą tą pačią dieną ir kurių klientai yra smulkios įmonės, pavyzdžiui, vaistinių tinklai, reklamos agentūros, automobilių dalimis prekiaujančios įmonės ir kt. Įmonė tarp savo klientų mažai turi fizinių asmenų, savo paslaugas orientuoja į verslo įmones ir organizacijas. Įmonė priklauso tarptautinei skubių siuntų kompanijai, kuri savo paslaugas siūlo daugiau kaip 200 pasaulio šalių. Šios kompanijos akcijos kotiruojamos Amsterdamo vertybinių popierių biržoje. Galima daryti prielaidą, kad Lietuvos rinkoje vykstantys procesai mažai galės veikti šios įmonės veiklą.

Įmonė sau kelia tokius tikslus: 1) viršyti klientų lūkesčius gabenant jų prekes ir dokumentus visame pasaulyje, 2) kurti vertę klientams įgyvendinant patikimiausius ir efektyviausius rinkoje siuntų gabenimo transporto tinklais sprendimus, 3) pirmauti versle ugdant savo darbuotojų pasididžiavimą, kuriant vertę kompanijos akcininkams ir dalijantis atsakomybe už mūsų planetą.

Skubių siuntų gabenimas orientuojamas tik į oro ir žemės transportą. Įmonė buvo užsibrėžusi strateginį uždavinį – įeiti į Kinijos rinką. Jis buvo įgyvendintas. 2010 m. spalio mėn. įmonė pirmoji rinkoje tiesioginiais skrydžiais sujungė Europą su Pietvakarių Kinija, ir šioje šalyje pradėtos teikti skubių siuntų paslaugos. Įmonė nuolat atnauja oro transportą. Siekdama užtikrinti saugų siuntų gabenimą, ji planuoja įsigyti tris naujus orlaivius.

Įgyvendinami planuoti strateginiai uždaviniai. Tai reikšmingai lemia įmonės galimą sėkmę ateityje. Įmonė vadovaujasi tarptautinių aviacijos organizacijų, tokių kaip Tarptautinė civilinės aviacijos organizacija, Europos civilinės aviacijos konferencija, Tarptautinė oro transporto asociacija, reglamentuotais saugumo standartais ir rekomendacijomis, taip pat Technologijų nuosavybės apsaugos asociacijos nustatytais reikalavimais transporto saugumui. Kompanija, kuriai priklauso įmonė, yra socialiai atsakinga ir sudariusi bendradarbiavimo sutartis pagal Jungtinių Tautų pasaulinę maisto ir Aplinkos apsaugos programas, kad padėtų įveikti pasaulines bado ir taršos problemas. Bendrovėje patvirtinta Darbuotojų mokymų ir ugdymo strategija, kuri remiasi „Investor in People“ standartu, kurio pagrindiniai principai užtikrina darbuotojų

ir visos organizacijos nuolatinį tobulėjimą, taip pat darbuotojų mokymą, susijusį su pavojingų krovinių identifikavimu, saugojimu, transportavimu. Bendrovėje du kartus per metus vykdomi esamų darbuotojų veiklos vertinimo pokalbiai. Pokalbio metu įvertinama darbuotojo veikla, aptariama bendrovės veikla ir darbuotojo ketinimai kelti kvalifikaciją, gerinti asmeninius veiklos rezultatus ateinančiais metais. Vadovaujantis bendrovės tikslais ir darbuotojų bei vadovų išsakytais ir apibendrintais mokymų poreikiais sudaromas mokymų planas, kiekvienam skyriui atskirai nustatomas biudžetas.

Bendrovėje sukurta ir dokumentais įforminta kokybės, aplinkosaugos, profesinės saugos ir sveikatos vadybos sistema bei nuolat gerinamas jos rezultatyvumas. Bendrovėje patvirtinta profesinės saugos ir sveikatos politika, bendrovės kokybės politika, aplinkosaugos politika, socialinės atsakomybės politika. Bendrovei išduoti sertifikatai: (1) sertifikatas, patvirtinantis aplinkos apsaugos vadybos sistemos standartą ISO 14001:2004; (2) sertifikatas, patvirtinantis socialinės atsakomybės standartą SA 8000:2001; (3) sertifikatas, patvirtinantis darbų saugos standartą OHSAS 18001:1999; (4) sertifikatas Nr. 2472-2006-AQ-HEL-FINAS, patvirtinantis kokybės vadybos sistemos standartą ISO 9001:2000. Siekiant užtikrinti, kad perkamas produktas atitiktų jam nustatytus reikalavimus, įmonėje parengta pirkimų politika. Bendrovėje vadovaujamosi autorizavimo politika, kurioje nustatyti pirkimų ir atsiskaitymų procesai, apibrėžiantys ilgalaikio turto įsigijimo ir ilgalaikių išperkamosios nuomos sutarčių patvirtinimą bei limitus.

Atlikus įmonės veiklos vertinimą nustatyta, kad įmonės veikla atitinka:

1) kriterijų „*Priimtini duomenys apie muitinės nustatytų reikalavimų laikymąsi*“. Įmonėje, įvertinus vykdytas muitinės procedūras, pažeidimų nenustatyta. Bendrovė ėmėsi priemonių, siekdama mažinti muitinės sandoriuose pasitaikančių klaidų skaičių. Vadovaujantys asmenys, teisinis atstovas muitinės klausimais ir už muitinės klausimus atsakingas asmuo per pastaruosius trejus metus nėra padarę muitinės taisyklių pažeidimų. Muitinė nustatė tikrinimo procedūras, leidžiančias nustatyti, ar bendrovė laikosi muitinės teisės aktų reikalavimų, ar anksčiau nebuvo rasta mokesčių ar muitinės taisyklių pažeidimų, ar nebuvo atšaukta ar panaikinta muitinės leidimų.

2) kriterijų „*Priimtina komercinių ir – atitinkamais atvejais – transporto registrų tvarkymo sistema, sudaranti galimybes atlikti tinkamą*

mutinį tikrinimą“. Įmonė naudoja apskaitos sistemą, atitinkančią apskaitos standartus. Ji suteikė galimybę mutinei susipažinti su mutinės ir transporto įrašais popieriniu ir elektroniniu formatais – mutinė galėjo taikyti būtinus tikrinimo būdus. Taip pat yra logistikos sistema, kurioje atskirtos Bendrijos ir ne Bendrijos prekės. Įmonė turi administracinę organizaciją, atitinkančią jos verslo pobūdį bei apimtis ir tinkamą prekių srautams valdyti ir vidaus kontrolei vykdyti. Ji taiko priimtinas naudosimosi leidimais procedūras, taip pat apskaitos registrų ir apsaugos nuo informacijos praradimo procedūras; užtikrina, kad darbuotojai žinotų apie būtinybę informuoti mutinę tais atvejais, kai išaiškėja reikalavimų laikymosi sunkumų; taiko tinkamas informacijos technologijų apsaugos priemonės, skirtas kompiuterinei sistemai nuo neteisėto įsibrovimo apsaugoti ir dokumentams saugiai laikyti. Įdiegtos priemonės, užtikrinančios prekių siuntų vientisumą.

3) *kriterijų „Įrodytas finansinis mokumas*“. Pagal 2011–2013 m. finansinę būklę ir apskaičiuotus finansinius rodiklius: 1) trumpalaikio ir ilgalaikio mokumo rodikliai yra geri, 2) pelningumo rodikliai ir finansinė būklė vertinama gerai, bendrovė neturi keblumų dėl trumpalaikių įsipareigojimų, trumpalaikis turtas yra didesnis už trumpalaikius įsipareigojimus, 3) mokumo lygis yra geras, nėra finansinės rizikos skolinant pinigų, 4) nėra bankroto grėsmės, bendrovė neturi didelių įsiskolinimų, ilgalaikis turtas ir visas turtas panaudojamas efektyviai.

4) *kriterijų „Tinkami saugumo ir saugos standartai*“. Remiantis tuo, kad: 1) įmonė atskleidė didelį saugumo ir saugos supratimo lygį įmonės viduje ir operacijose su klientais, 2) teritorija, pastatai apsaugoti nuo neteisėto patekimo, taikomos tinkamos prieigos kontrolės priemonės, užkertančios kelią nesankcionuotam patekimui į krovos bei krovinių saugojimo vietas, 3) įmonė taiko priemonės, neleidžiančias įvežti, pakelti arba prarasti bet kokių prekių ir klastoti krovinio vienetų, vykdo gerą prekių kontrolę, 4) įmonė, siekdama užtikrinti tiekimo grandinės saugumą, įgyvendino priemonės, leidžiančias identifikuoti savo verslo partnerius, 5) įmonė atlieka asmenų, norinčių dirbti saugumo požiūriu svarbų darbą arba su saugumu susijusį tikrinimą, patikimumo tikrinimus. Atitinkami darbuotojai dalyvauja informuotumo apie saugumą mokymuose.

Atlikus veiklos vertinimą, įmonei rekomenduota: siekiant užtikrinti prekių (siuntų) saugos ir saugumo reikalavimus viename iš įmonės padalinių naudojamose patalpose įdiegti teritorijos stebėjimo / kontrolės

sistemą; įrengti tvorą, atskiriančią įmonės teritorijos ribas nuo kitų įmonių teritorijos; įdiegti įėjimo / išėjimo į patalpas kontrolės sistemą, kuria būtų užtikrinta, kad į patalpas pateks tik identifikuoti asmenys; užtikrinti privačių transporto priemonių statymą tam skirtose pažymėtose vietose arba atskiroje aikštelėje.

11.6.3. Užsienio šalių muitinių administracijų sukurti verslo įmonių veiklos vertinimo modeliai

Muitinės veikloje verslo įmonių veiklos kokybei vertinti skirti modeliai pradėti kurti tik XXI amžiaus pradžioje. Pirmieji naujoviškos muitinės sistemos idėjas iškėlė Švedijos muitininkai, kurie ir 2001 m. sukūrė kokybės užtikrinimo ir muitinės procedūrų supaprastinimo modelį „Laiptai“ (angl. *Stairway*). Modelio koncepcija išsirutuliojo muitinei glaudžiai bendradarbiaujant su verslo atstovais ir atidžiai įsiklausant į jų siūlymus dėl verslo aplinkos gerinimo. Modelis buvo vienodai taikomas visiems prekybos su užsieniu dalyviams. Jame dalyvavo įvairūs tiekimo grandinės dalyviai – ir importuotojai, ir eksportuotojai, ir muitinės tarpininkai. Jie patys asmenys nustatydavo ne tik savo indėlį į jiems aktualų muitinės darbo užtikrinimą prekiaujant su trečiosiomis šalimis, bet ir Švedijos muitinės departamento įgaliojimų apimtį. Naujosios sistemos „Laiptai“ pagrindas buvo muitinės procedūrų vykdytojo rizikos analizė ir kokybės užtikrinimas. Užtikrinus kokybę, Švedijos muitinė verslo įmonėms suteikdavo teisę naudotis supaprastintomis muitinės procedūromis. Šiuo aspektu galima teigti, kad modelį sudarė dvi dalys – galimybės ir reikalavimai.

Modelis „Laiptai“ buvo sudarytas iš penkių pakopų. Kokybės užtikrinimo programa buvo susijusi su kiekviena pakopa. Modelis aprėpė visas priemones, kurių kartu ėmėsi Švedijos muitinė ir verslo atstovai, siekdami užtikrinti tinkamą muitų surinkimą, importo ir eksporto taisyklių laikymąsi bei informacijos apie prekybos su užsieniu statistikos pateikimą. Galima teigti, kad ši sistema taikė tam tikrus reikalavimus verslininkams, o muitinė įpareigodavo jų laikytis. Jeigu verslininkas užtikrindavo kokybišką reikalavimų laikymąsi, jis galėdavo pakilti laiptais aukščiau. Kuo aukštesnę laiptų pakopą jis pasiekdavo, tuo muitinė suteikdavo daugiau muitinės procedūrų supaprastinimų ir aukštesnio lygio paslaugų galėdavo tikėtis, pavyzdžiui, pasinaudoti besąlygiška verslininko teise turėti kontaktinį asmenį muitinėje.

Įmonės, atsižvelgdamos į tam tikrus kriterijus, kaip antai patikimumas ir bendradarbiavimas su muitine, būdavo „pastatomos“ ant vienos iš penkių laiptų pakopų. Aukštesnė pakopa reiškė didesnius reikalavimus, tačiau kartu ir didesnius muitinės procedūrų supaprastinimus bei pigesnius muitinės formalumus. Dėl naujos sistemos švedų įmonės sutalpė daug lėšų ir jų veikla vyko sklandžiau (Karlsson, Heinesson, 2003). Tačiau ši sistema turėjo ir trūkumų. Programa „Laiptai“ buvo nukreipta į tam tikrų reikalavimų kokybės užtikrinimą, bet neapėmė tokių šandienai aktualių sričių, kaip sauga ir saugumas, vertinimo.

Modeliu „Laiptai“ buvo padėti pamatai dabartiniam Europos Sąjungos muitinių taikomam modeliui. Remiantis šiuo modeliu sukurtas ir 2008 m. ES muitinėse įdiegtas jau nagrinėtas verslo įmonių veiklos vertinimo modelis „Įgaliojimai ekonominių operacijų vykdytojais“. Kitų šalių muitinių administracijos taip pat yra sukūrusios nemažai įvairių programų verslo įmonių veiklai diagnozuoti ir pagal jas sukonstruoti tam tikri veiklos vertinimo modeliai: Jungtinėse Amerikos Valstijose – Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (angl. *Customs-Trade Partnership Against Terrorism* (C-TPAT) ir Konteinerių saugumo iniciatyvos (angl. *Containers security initiative* (CSI) programos, Japonijoje – AEO programa (angl. *Authorized Economic Operator*), Kanadoje – Partnerystės apsaugos programa (angl. *Partnership in Protection programme*), Naujojoje Zelandijoje – Eksporto saugos programa (angl. *Secure Export programme*), Australijoje – Pasienio programa (angl. *Frontline programme*).

Jungtinės Amerikos Valstijos. 2001 m. rugsėjo 11 d. tragedija privertė JAV Vyriausybę ir muitinę kitomis akimis pažvelgti į tarptautinės prekių tiekimo grandinės saugos ir saugumo aspektus. Kaip atsakas į teroro aktus buvo sukurtos Konteinerių saugumo iniciatyvos (CSI) bei Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (C-TPAT) programos, kurios pagal paskirtį yra panašios ir viena kitą papildo.

Konteinerių saugumo iniciatyvos programa akcentuoja prekių saugumo reikalavimus ir yra sudaryta siekiant užtikrinti saugių krovinių (konteinerių) atvykimą į JAV jūros uostus, nustatant, kad visi kroviniai, vykstantys į šią šalį, būtų tikrinami ir skenuojami muitinių išvykimo uostuose. 2004 m. ES pasirašė susitarimą su JAV dėl bendradarbiavimo konteinerių saugumo užtikrinimo srityje, kuriuo nustatyta pusiausvyra tarp prekybos lengvatų ir saugumo: muitinės prisiima išipareigojimus dėl teisėto verslo saugumo, sutariama dėl vienodų kontrolės lygmenų ir standartų, taikomų ES ir JAV ūkio subjektams, sukūrimo.

Ši iniciatyva pareikalavo gana glaudaus verslo įmonių ir užsienio šalyse esančių gamintojų bei logistinių paslaugų teikėjų bendradarbiavimo kuriant saugią tiekimo grandinę. Iki tol daugelis JAV importuotojų nebuvo apkanę savo užsienio tiekėjų, nebuvo susipažinę su jų verslo aplinka, todėl buvo teigiama, kad verslui bus nepakeliama našta sukurti partnerystę grįstą saugią tiekimo grandinę. R. LaLonde, atlikęs tyrimą (Customs-Trade Partnership Against Terrorism 2010 Partner Survey, 2010), susijusį su tiekimo grandinės saugumo priemonių įgyvendinimu, teigė, kad iškilo poreikis subalansuoti saugumo reikalavimus ir jų veiksmingumą. Tai rodė atsiradęs konfliktas tarp tarptautinės prekybos dalyvių. Tyrimo rezultatai parodė, kad daugelio kompanijų vadovai neįsitikinę veiksmy, sukelsiančių naujus iššūkius, būtinumu, sustiprinant logistinių operacijų saugumo programas.

Muitinės ir verslo partnerystės prieš terorizmą (C-TPAT) programa. Muitinė aukštą apsaugos lygį gali užtikrinti tik bendradarbiaudama su pagrindiniais tarptautinės tiekimo grandinės valdytojais – importuotojais, vežėjais, ekspeditoriais, sandėlių valdytojais ir gamintojais. Pagal šią programą muitinė ir verslas bendradarbiauja įgyvendinant naują tarptautinės prekybos grandinės saugumo užtikrinimo požiūrį, stiprinant sienos apsaugą nuo terorizmo, taip pat palengvinant teisėtą krovinių gabenimą. Programos dalyviai turi pasirašyti susitarimą su muitine, kuriuo įsipareigoja atlikti tiekimo grandinės saugumo rekomendacijų vykdymo išsamų savęs įvertinimą. Verslo įmonės užpildo klausimynus ir pateikia vidinę informaciją apie jų su saugumu susijusį turtą ir taikomas priemones. JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnyba tikrina bendroves tam, kad įsitikintų, jog logistinės grandinės saugumo priemonės, įtrauktos į jų saugumo profilius, yra patikimos, tikslios ir efektyvios. Verslo įmonių veiklos vertinimas atliekamas pagal nustatytus minimumus saugumo užtikrinimo kriterijus (angl. *minimum security criteria*), kurie sudaro visą įvertinimo priemonių paketą, parengtą kiekvienam tarptautinės grandinės dalyviui (11.2 lentelė).

11.2 lentelė. JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos saugumo kriterijai tiekimo grandinės dalyviams

Eil. Nr.	Patvirtinimo data	Saugumo kriterijai
1.	2009-01-01	Saugumo kriterijai trečiųjų šalių logistinių operacijų tiekėjams
2.	2007-08-06	Saugumo kriterijai jūrų uostams ir terminalams
3.	2007-08-06	Saugumo kriterijai tolimųjų atstumų krovininių vežėjams Meksikoje
4.	2006-12-31	Saugumo kriterijai muitinės tarpininkams
5.	2007-11-14	Saugumo kriterijai vežėjams oro transportu
6.	2006-08-29	Saugumo kriterijai vežėjams geležinkelio transportu
7.	2008-12-02	Saugumo kriterijai užsienio šalyse esantiems gamintojams
8.	2006-03-13	Saugumo kriterijai C-TPAT Highway programos vežėjams
9.	2005-03-25	Saugumo kriterijai C-TPAT programos importuotojams
10.	2006-03-01	Saugumo kriterijai C-TPAT programos vežėjams jūros transportu

Šaltinis: sudaryta remiantis Customs-Trade Partnership Against Terrorism (2010).

Vertinant tiekimo grandinės dalyvių atitiktį minimaliems saugumo kriterijams, atliekamas 5 žingsnių rizikos įvertinimo procesas (C-TPAT 5 step Risk Assessment Process Guide, 2010).

1 žingsnis. Krovinių srautų judėjimo nustatymas bei tiesiogiai ir netiesiogiai susijusių verslo partnerių identifikavimas.

2 žingsnis. Atliekamas rizikos grėsmių įvertinimas pagal terorizmo, draudžiamų prekių, žmonių kontrabandos, organizuoto nusikaltimo pasireiškimo galimybes ir pagal šalis / regionus, iš kurių galėtų kilti išvardytos grėsmės. Nustatomas grėsmių rizikos lygmuo – aukštas, vidutinis, žemas. Rizikai įvertinti naudojamos nustatytos procedūros pagal rizikos sritis ir požymius (11.3 lentelė).

11.3 lentelė. Rizikai įvertinti naudojamos rizikos sritys ir požymiai

Eil. Nr.	Rizikos sritis arba požymis	Lyginamasis svoris, proc.
1.	Eksportuotojo, gamintojo, vežėjo kilmės šalis	77,5
2.	Transportavimo metodas	56,1
3.	Krovinių krovimas į konteinerius	52,4
4.	Krovinio maršrutas	43,2
5.	Krovinio krovimas į laivą	43,2
6.	Krovinio gabenimo laikas	40,2
7.	Krovinio apimtis	34,6
8.	Krovinio gabenimo išlaidų vertė	33,6
9.	Krovinio gabenimo būdas	31,1
10.	Krovinio gabenimo dažnumas	29,7
11.	Konteinerių bendro naudojimo, kartu gabenant prekes su kitais importuotojais, dažnumas	21,6
12.	Kiti požymiai	3,2

Šaltinis: sudaryta remiantis C-TPAT 5 step Risk Assessment Process Guide (2010).

3 žingsnis. Vadovaujantis nustatytais minimaliais saugumo užtikrinimo kriterijais nustatomas pažeidžiamumo lygis – 3 (aukštas), 2 (vidutinis), 1 (žemas).

4 žingsnis. Parengiamas veiksmų planas verslo partneriams pagal identifikuočių rizikų silpnąsias vietas ir pažeidžiamumą.

5 žingsnis. Dokumentuojami veiksmai, kaip išvengti nustatytų aukštų rizikų. Kaip vienas iš C-TPAT programos aspektų yra tas, kad programos dalyviai gabendami krovinius naudoja aukštą saugumo lygį užtikrinančias plombas (angl. *high-security seals*).

Atlikus verslo įmonių saugumo užtikrinimo priemonių vertinimą, šis procesas baigiamas C-TPAT sertifikato išdavimu. Dabartiniu metu JAV Vyriausybė yra pasirašiusi abipusio pripažinimo susitarimus dėl C-TPAT programos įgyvendinimo priemonių ir Naujosios Zelandijos muitinės tarnybos Saugaus eksporto schemos programos (angl. *Secure Export Scheme Program*), Kanados sienos apsaugos agentūros Partnerių apsaugos programos (angl. *Partners in Protection Program*), Japonijos ir Europos Sąjungos AEO programų.

Virdžinijos (JAV) universiteto Tyrimų centro darbuotojai P. Furia, J. Lee, D. Rexrode ir J. Ellis 2010 m. atliko tyrimą dėl C-TPAT programos reikalavimų poveikio verslo įmonėms. Tyrimo metu C-TPAT programoje dalyvavo 8 166 tiekimo grandinės dalyviai. Iš jų beveik pusė, t. y. 47,8 proc., arba 3 901 įmonė, buvo respondentai atliekamame tyrime. Tarp respondentų buvo 39,2 proc. importuotojų, 29,5 proc. vežėjų, 19,5 proc. paslaugų teikėjų ir 11,8 proc. užsienio šalių gamintojų. Nustatyta, kad C-TPAT programa didžiausią įtaką turėjo verslo įmonių saugumo darbuotojų skaičiaus augimui, krovininių įforminimo muitinėse laiko sąnaudų ir atliktų tikrinimų skaičiaus mažėjimui ir prekių srautų prognozavimui. Taip pat iš importuotojų pusės pastebėta, kad sumažėjo prekių tiekimo grandinės trukdžių ir prekių srautai tarp C-TPAT programos dalyvių judėjo daug sklandžiau. Ši programa optimizuoja bendrovių turto ir saugumo priemonių vidinį bei tarptautinį valdymą ir kartu stiprina jos saugumą (Customs-Trade Partnership Against Terrorism 2010 Partner Survey, 2010).

Vertinant verslo įmonių veiklą pagal C-TPAT modelį, skirtumas nuo kitų vertinimo modelių yra ir tas, kad tikrinami verslo partnerių saugumo kriterijai. JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos darbuotojai, atlikę rizikos įvertinimą pagal nustatytas procedūras, vyksta į rizikingas užsienio šalis, tokias kaip Pakistanas, Turkija, Meksika ir pan., atlikti verslo partnerių veiklos atitikties minimaliems saugumo užtikrinimo kriterijams tikrinimų, kurių metu taiko įvairius metodus (11.4 lentelė).

11.4 lentelė. Užsienio šalyse esančių prekių tiekėjų, gamintojų ir pardavėjų veiklos tikrinimo metodai

Eil. Nr.	Tikrinimo metodo rūšis	Lyginamasis svoris, proc.
1.	Vizitai į užsienio šalis tikrinant prekių tiekėjų, gamintojų ir pardavėjų veiklą	65,5
2.	Saugumo priemonių apžvalgos procesas	50,4
3.	Įmonių turimų sertifikatų peržiūra	43,9
4.	Krovininių gabenimo laiko nuo užsienio tiekėjo iki pakrovimo į laivą įvertinimas	38,3
5.	Krovininių gabenimo laiko nuo pakrovimo į laivą įvertinimas	33,7

6.	Prekių gabenimo procese dalyvaujančių trečiųjų šalių įvertinimas	26,1
7.	Pirkimo agentų nepriklausomumo požymių nustatymas	19,7
8.	Kiti tikrinimo metodai	6,8
9.	Atvejai, kai nevykdomi tikrinimai	1,1

Šaltinis: sudaryta remiantis Customs-Trade Partnership Against Terrorism 2010 Partner Survey (2010).

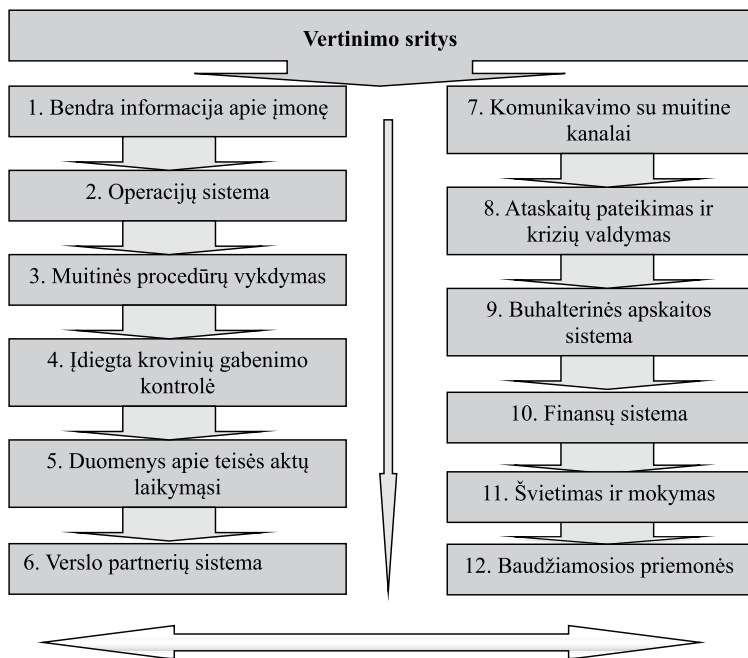
Reikia pažymėti, kad JAV Muitinės ir sienos apsaugos tarnybos sukurtos Konteinerių saugumo iniciatyvos (CSI) ir Muitinės ir verslo partnerystės kovos su terorizmu (C-TPAT) programos skirtos tik į šią šalį atvykstančių krovinių saugumui užtikrinti.

Japonija. 2001 m. Japonijos muitinė buvo įdiegusi supaprastintos importo deklaracijos modelį, kuris vėliau praplėstas vadovaujantis Pasaulio muitinių organizacijos 2005 m. priimtais Saugos ir saugumo standartais (angl. *SAFE Framework*). Siekdama nuodugniau vertinti verslo veiklą, nuo 2006 m. muitinė pradėjo taikyti gana plačią ir įvairialypę AEO programą, pirmiausia nukreiptą į saugos ir saugumo reikalavimų užtikrinimą, terorizmo prevenciją ir, iš kitos pusės, teisėtos prekybos palengvinimą. Japonijos muitinės įgyvendinta AEO programa apima penkis veiklos vertinimo modelius, sukurtus kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui: 1) įgaliotojo importuotojo modelį, 2) įgaliotojo eksportuotojo modelį, 3) įgaliotojo muitinės sandėlio operatoriaus modelį, 4) įgaliotojo muitinės tarpininko modelį, 5) įgaliotojo logistikos operatoriaus modelį (Authorized Economic Operator, Challenges of Japan Customs, 2008). Tiekimo grandinės dalyviams taikomi tokie pat reikalavimai, kaip ir ES įgaliotojo ekonominio operatoriaus statuso turėtojui. Japonijos muitinės auditoriai, tikrindami verslo įmonių veiklą dėl atitikties nustatytiems reikalavimams, naudoja AEO programos vertinimo modelį (angl. *Model Check List*) (11.11 pav.).

Pasitelkus sudarytą modelį tikrinamos ir vertinamos tiekimo grandinės dalyvio tam tikros veiklos sritys. Kai kurios vertinimo sritys yra tokios pačios, kaip ir ES muitinėse naudojamo verslo įmonių veiklos vertinimo modelio „Įgaliotieji ekonominiai operacijų vykdytojai“.

Japonijos muitinės veiklos vertinimo modelis pasižymi tuo, kad kiekvienam tiekimo grandinės dalyviui atskiri tikrinimo klausimynai sudaryti kaip tikrinimo veiksmų rinkiniai.

Toks sukurtų tikrinimo veiksmų segmentavimas pagal tiekimo grandinės dalyvius turi esminių privalumų. Pagal bendrą tikrinimo veiksmų rinkinį vienareikšmiškai įvertinti įmonės veiklą visiems rinkos dalyviams sudėtinga, nes skirtingiems subjektams tai gali turėti skirtingą reikšmę. Audituojant pagal tam tikram dalyviui parengtą tikrinimo veiksmų paketą daug lanksčiau galima pritaikyti vertinimo rodiklių panaudojimą, atlikti tiekimo grandinės rizikos analizę ir įvertinimą.



Šaltinis: sudaryta remiantis Check Sheet for the Compliance Program (2008).

11.11 pav. Japonijos muitinės AEO programos modelis

Klausimai diskusijai:

1. Kokia yra muitinės audito reikšmė muitinės kontrolės srityje?
2. Kokios yra muitinės auditorių funkcijos?
3. Apibūdinkite muitinės audito tikslus.
4. Kokios gali būti muitinės audito rūšys? Apibūdinkite jas.

5. Kokios verslo subjekto veiklos sritys gali būti tikrinamos muitinės audito metu?
6. Apibūdinkite muitinės audito procesą, etapus.
7. Apibūdinkite muitinės audito vietą bendroje audito sistemoje. Kokius galėtumėte išskirti bendrus bruožus ir skirtumus lygindami su kitomis audito rūšimis?
8. Kokia yra Pasaulio muitinių organizacijos sukurtos Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo standartų sistemos reikšmė?
9. Apibūdinkite ES muitinės saugumo programą? Koks jos tikslas?
10. Koks yra muitinės veikloje naudojamas verslo subjektų veiklos vertinimo modelis?
11. Kokie taikomi reikalavimai verslo subjektui, suteikiant AEO statusą?
12. Apibūdinkite AEO sertifikatą, jo rūšis?
13. Kokius žinote muitinių administracijų sukurtus verslo subjektų veiklos vertinimo modelius?

IŠVADOS

Šiame vadovėlyje nagrinėjami pagrindiniai finansų kontrolės ir audito vertinimo metodai, kurie plačiai apibūdinami ir taikomi pastaraisiais dešimtmečiais daugelyje išsivysčiusių rinkos ekonomikos šalių. Finansų kontrolės mechanizmas aptariamas kaip visuma tarpusavyje sąveikaujančių kontrolės institucijų, kurios organizuotos pagal tam tikrus principus siekiant įgyvendinti atitinkamus tikslus. Finansų kontrolės mechanizmo sandaros požiūriu galima išskirti tokius elementus, kaip kontrolės atlikėją, kontrolės subjektą, atskaitomybę ir jų tarpusavio santykius. Šiame vadovėlyje išryškinta audito, kaip būtinos kontrolės priemonės, padedančios atskleisti nukrypimus nuo priimtų reglamentų, užkirsti kelią pažeidimams arba bent jau sumažinti jų atsiradimo ateityje galimybę, principai, metodikos ir jų taikymas. Daug dėmesio skiriama audito metodologijos pokyčiams, pateikiant platų įvairių autorių požiūrių spektrą.

Transformacijos audito metodologijoje yra neabejotinai reikšmingos, todėl galima teigti, kad nuo XX amžiaus antrosios pusės prasidėjo iš esmės naujas audito metodologijos etapas, kuris tęsiasi iki dabar. Pokyčiai audito metodologijoje lėmė reikšmingus pokyčius audito praktikoje. Perėjimas prie audito metodologijos, grindžiamos veiklos procesų rizikos vertinimu, leidžia auditoriui ne tik geriau suprasti audito riziką, bet ir identifikuoti kitas potencialias rizikas ar tobulintinas įmonės veiklos sritis ir geriau suvokti kliento verslo rizikas bei jų poveikį finansinėms ataskaitoms. Šis požiūris išsamiai nagrinėjamas šiame vadovėlyje ir jį galima laikyti nauja paradigma, lėmusia tokių naujų audito metodikų ir audito procedūrų atsiradimą, kaip įmonės vidaus priežiūros kontrolės testavimas, aukšto tikslumo analitinis darbas. Svarbus šių pokyčių elementas yra rizikos valdymas ir efektyvi vidaus kontrolė, kuris padeda užtikrinti tiek teisėtą turto valdymą, tiek finansinių ataskaitų kokybę.

Griežtas etikos reikalavimų laikymasis padeda užkirsti kelią audito rizikos pasireiškimui. Svarbiausi etikos principai, kuriais turi būti paremta jo veikla, yra: sąžiningumas – būti sąžiningam visuose profesiniuose ir verslo santykiuose, objektyvumas – neleisti, kad šališkumas, interesų konfliktas ar kitų asmenų įtaka darytų poveikį profesiniams sprendimams, profesinė kompetencija – išlaikyti tokį profesinių žinių ir kompetencijos lygį, kuris užtikrintų, kad klientui yra teikiamos kokybiškos ir profesionalios paslaugos, konfidencialumas – rūpintis audito

metu gautos informacijos konfidencialumu, profesinis elgesys – laikytis atitinkamų įstatymų ir teisės aktų, vengti profesiją diskredituojančių veiksmų. Ypač svarbus auditoriui yra nepriklausomumo principo laikymasis, kuris apima nuomonės nepriklausomumą, t. y. galimybę pareikšti nuomonę be pašalinės įtakos, galinčios paveikti profesinį sprendimą.

Šiame vadovėlyje pristatomas muitinės audito modelis verslo įmonių veiklai vertinti. Audituojant pagal tam tikram dalyviui parengtą tikrinimo veiksmų paketą daug lanksčiau galima pritaikyti vertinimo rodiklių panaudojimą.

Pagrindiniai žodžiai: *Finansų kontrolė, viešieji finansai, finansų auditas, audito reglamentavimas, Tarptautiniai audito standartai, finansinių ataskaitų tvirtinimai, audito įrodymai, audito procesas, vidaus kontrolė, audito atranka, rizikos vertinimas, auditoriaus išvada, ilgalaikio turto auditas, trumpalaikio turto auditas, mokėtinų sumų auditas, įsipareigojimų auditas, pajamų ir sąnaudų auditas, nuosavo kapitalo auditas, muitinė, verslo vertinimas.*

LITERATŪRA

1. 200-asis TAS „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page>.
2. Akresh, A. D. (2010). A risk model to opine on internal control. *Accounting Horizons*, 24(1), 65–78.
3. Altamuro, J.; & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 49(1), 58–74.
4. Altschuller, S.; Fried, A. N.; & Gelb, D. (2013). Fee Assessment: The Audit Price Tag of Innovative IT Solutions. *AIS Educator Journal*, 8(1), 36–49.
5. Arens, A. A.; Elder, R. J.; Beasley, M. S.; & Hogan, C. E. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Pearson Education.
6. Arens, A. A.; Loebbecke, J. K. (1981). Applications of statistical sampling to auditing. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
7. Arens, I. R. J.; Beasley, M. S.; & Alvin, A. (2010). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach-13/E.
8. Association of certified fraud examiners (ACFE) (2010). *Report to the nation on occupational fraud & abuse*. Prieiga per internetą: <http://www.acfe.com/rtn/rtn-2010.pdf>.
9. Auditing Concepts Committee. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47.
10. Barnabas, C. (2011). *Internal control*. Cede Publishing, 144 p. ISBN-10: 6137011666.
11. Bendrijos muitinės kodeksas (1992). Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20050511:LT>.
12. Bičiulaitis, R. (2001a). *Organizacijų vidaus kontrolės sistema ir jos vaidmuo didinant valdymo efektyvumą*. Daktaro disertacija. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
13. Biegelman, M. T.; & Bartow, J. T. (2012). *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance*. John Wiley & Sons.
14. Bowlin, K. (2011). Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. *The Accounting Review*, 86(4), 1231–1253.
15. Buck, C. J.; Breuker, J. B. (2008). *Evaluation and management step: an auditing tool*. ISBN-13: 9781416067245.

16. Budescu, D. V.; Peecher, M. E.; & Solomon, I. (2012). The joint influence of the extent and nature of audit evidence, materiality thresholds, and misstatement type on achieved audit risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 19–41.
17. Buškevičiūtė, E. (2008). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija. 441 p. ISBN 9955-25-016-X.
18. Butkus, F. S. (2003). *Vadyba: organizacijos veiklos operatyvaus valdymo pagrindai*. Vilnius: Eugrimas. 240 p.
19. Cascarino, R. E. (2012). *Corporate fraud and internal control: a framework for prevention*. John Wiley & Sons Inc. 400 p. ISBN-13: 9781118301562.
20. Chung, H. K.; Chong, H.; Lee, H.; Jung, H. K. (1997). *Korean Management: global strategy and cultural transformation*. New York: de Gruyter. ISBN 3-11-014668-1.
21. CoCo (1995). *Guidance for directors. Guidance on Control Board*. The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
22. CoCo (1995). *Guidance for directors. Guidance on Control Board*. The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
23. Colbert, P. L.; Bowen, P. (1996). *A comparison of internal controls: COBIT, SAC, COSO, SAS55/78*. *Audit and Control Journal*, Vol. 4, p. 26–35.
24. Committee of Sponsoring Organizations of the Treaway Commission (COSO). (1992). *Internal Control-Integrated Framework*. Coopers & Lybrand, September, Vol. 1–4.
25. Control System Integrators Association (CSFA) (2006). *Warning signs of fraud*. The business owner, Vol. 30, No. 4.
26. Cooper, D. J.; Gendrom, Y. (2001). *Power and the criteria of control*. Prieiga per internetą: http://www.camagazine.com/index.cfm/ci_id/6422/la_id/1.
27. Cosserrat, G. W. (2004). *Modern Auditing*. John Willey & Sons.
28. Curtis, M. B.; Wu, F. H.; Craig, J. L. Jr (2000). *The components of a comprehensive framework of internal control*. *CPA Journal*, March 2000, Vol. 70 Issue 3, p. 64–66.
29. Daft, R. L.; Macintosh, N. B. (1984). *The Nature and use of formal control systems for management control and strategy implementation*. *Journal of Management*, Vol. 10, Spring, p. 43–66.
30. Danescu, T., Chis, A. O. (2012). Opportunity and Necessity in Audit Sampling Non-statistical Sampling Method. *Procedia Economics and Finance*, 3, 1128–1133.
31. Daujotaitė, D. (2006). *Finansinis auditas*. Vilnius: VVAM, 186 p.
32. Daujotaitė, D. (2013). Insights on risk assessment in performance audit. *Verslo sistemos ir ekonomika = Business systems & economics [Elektroninis*

- ištekliai]. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. ISSN 2029- 8324. Nr. 3 (2), p. 220–232.
33. Daujotaitė, D.; Puškorius, S.; Tarakavičiūtė, I. (2012). *Veiklos audito teorija ir praktika*: vadovėlis. Vilnius : Mykolo Romerio universiteto leidyba.
 34. De Martinis, M.; Fukukawa, H.; & Mock, T. J. (2011). Exploring the role of country and client type on the auditor's client risk assessments and audit planning decisions. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 543–565.
 35. Dickins, D.; Fallatah, Y.; Higgs, J. (2013). The importance of sample selection: An instructional resource using US presidential elections. *Journal of Accounting Education*, 31(1), 68–83
 36. Dinapoli, T. P. (2007). *Standards for Internal Control*. Prieiga per internetą: http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stdts.pdf.
 37. Doyle, J.; Ge, W.; McVay, S. (2005). *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting and the implications for earnings quality*. Working paper, University of Utah, University of Michigan, and New York University.
 38. Drury, C. (2012). *Management and cost accounting 8 th revised edition*. Cengage Learning EMEA. 800 p. ISBN-13: 9781408041802.
 39. Durney, M.; Elder, R.; Glover, S. M. (2013). Field Data on Accounting Error Rates and Audit Sampling. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*.
 40. Dusenbury, R. B., Reimers, J. L., & Wheeler, S. W. (2000). The audit risk model: An empirical test for conditional dependencies among assessed component risks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 105–117.
 41. Eilifsen, A.; Messier Jr., W.F.; Glover, M.S.; Prawitt D.F. (2014). *Auditing and assurance services*. Third international services. McGraw – Hill Education (UK).
 42. Elder J. R.; Beasley, S. M.; Arens, A. A. (2008). *Auditing and assurance services: An integrated approach. (12 ed.)*. New Jersey: Pearson Education, Inc. ISBN-13: 9780135032824.
 43. Elder, R. J.; Beasley, M. S.; Arens, A. A. (2011). *Auditing and Assurance services*. Pearson education.
 44. European Commission (2010). Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis (Text with EEA Relevance). Prieiga per Internetą: <http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf>, (prisijungta 2014 09 06).
 45. European Commission, Taxation and customs union (2006). *Supply Chain Security: EU Customs' role in the fight against terrorism*. Brusel.
 46. Europos Komisija (2007). *Igaliotieji ekonominių operacijų vykdytojai*. TAXUD/2006/1450, Briuselis.

47. Europos Komisija (2008). *Muitinės strateginės direktyvos*. Briuselis.
48. Europos Komisija Muitų ir mokesčių sąjungos direktoratas (2007). *Muitinės audito vadovas*. Briuselis.
49. Europos Komisijos (EB) 2006 m. gruodžio 18 d. reglamentas Nr. 1875/2006. OL 2006 L 360.
50. Europos Parlamento ir Tarybos 2005 m. balandžio 13 d. reglamentas (EB) Nr. 648/2005. OL 2005 L 117.
51. Europos Tarybos 2009 m. sausio 26 d. reglamentas (EB) Nr. 91/2009. OL 2009 L 29.
52. Fardon, M. (2010). *Internal control and accounting systems*. Tutorial. London: Osborne books limited. ISBN-13: 9781905777389.
53. Finansų ministerijos mokymo centras (FMMC). 2007. *Finansų kontrolės funkcionavimo principai. Finansų kontrolės rūšys ir funkcijų paskirstymas*. Vilnius.
54. Fisher, J. G. (1998). *Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Result and Future Directions*. Behavioral Research in Accounting Vol. 10, p. 47–64.
55. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125–152.
56. Fukukawa, H.; & Mock, T. J. (2011). Audit risk assessments using belief versus probability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 75–99.
57. Furia, P.; Lee, J.; Rexrode, D.; Ellis, J. (2010). *Customs-Trade Partnership Against Terrorism 2010 Partner Survey*. Center for Survey Research, University of Virginia.
58. Garrison, R.; Noreen, E.; Brewer, C. (2009). *Managerial Accounting*. Irwin: McGraw-Hill. ISBN-13: 9780073379616.
59. Giezek, B. (2011). *Monetary Unit Sampling*. Springer Science & Business.
60. Gilbertson, D. L.; Herron, T. L. (2011). Audit sampling methods and juror negligence awards: An expectation gap? *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 19(1).
61. Gimžauskienė, E. (2007). *Organizacijų veiklos vertinimo sistemos*. Kaunas: Technologija. 167 p. ISBN 978-9955-25-282-5.
62. Gimžauskienė, E.; Valančienė, L. 2007. Changing role of management accounting: Lithuanian experience case studies. *Inžinerinė ekonomika (Engineering Economics)*. 5(55):16–23
63. Giriūnas, L. (2009). *Evaluation of condition of internal control system in the company*. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, Nr. 1(14), p. 103–113 ISSN 1648-9098.
64. Giriūnas, L. 2009. Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos* 1(14): 103–113.

65. Goh, B. W.; Krishnan, J.; & Li, D. (2013). Auditor reporting under Section 404: The association between the internal control and going concern audit opinions. *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 970–995.
66. Gray, J.; & Hunton, J. E. (2011). *External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution*. Working paper, Bentley University.
67. Grambling, A. A.; Rittenberg, L. E.; Johnstone, K. M. (2010). *Auditing*, 7th edition. South-Western. 736 p. ISBN-10: 0-324-78428-7.
68. Griffiths, M. P. (2012). *Risk-based auditing*. Gower Publishing, Ltd..
69. Guy, D. M.; Carmichael, D. R.; & Whittington, R. (1998). *Audit sampling: an introduction*. John Wiley & Sons.
70. Gul, F.A. (2007). *Hong Kong Auditing: Economic Theory and Practice*, 2 nd edition. City University of Hong Kong Press, Hong Kong. ISBN: 978-962-937-141-8, p. 249 – 257.
71. Gupta, P. (2010). *Internal auditing practices in India*. VDM Verlag Dr. Muller Aktiengesellschaft & Co. KG. 240p. ISBN-13: 9783639273304.
72. Hajiha, Z. (2012). Application of Delphi method for determining the affecting factors upon audit risk model. *Management Science Letters*, 2(1), 379–390.
73. Hammersley, J. S.; Johnstone, K. M.; & Kadous, K. (2011). How do audit seniors respond to heightened fraud risk?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 81–101.
74. Helbeck, J. C. (2008). *Internal Control System in der Praxis: Ein Umsetzungsleitfaden zur Steuerung operationeller Risiken in Geschäftsprozessen*. Saarbruecken. 144 p. ISBN 9783836468817.
75. Henry, T. F.; Shon, J. J.; & Weiss, R. E. (2011). Does executive compensation incentivize managers to create effective internal control systems?. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 46–59.
76. Hong, Ch. (2011). Outlets and Measures to Solve Financial Audit Risks. *Journal of Shaoguan University*, 11, 027.
77. Horngren, C. T.; Datar, S. M.; Rajan, M.V. (2011). *Cost Accounting Global ed of 14th revised ed*. Pearson Education Limited. 896 p. ISBN-13: 9780273753872.
78. INTOSAI (2004). *Guidelines for internal control standarts for the public sector*.
79. Yeh, R. T.; Yeh, S. H. (2007). *Verslo menas: sekant milžinų pėdomis*. Vilnius: Alma littera. 332 p. ISBN 978-9955-24-430-1.
80. Yu, S.; & Neter, J. (1973). A stochastic model of the internal control system. *Journal of Accounting Research*, 273–295.

81. Jacobs, F. R.; Berry, W. L.; Whybark, D. C.; Vollmann, T. E. (2011). *Manufacturing planning and control for supply chain management*. McGraw-Hill Companies, Inc. 544 p. ISBN 978-0-07-175023-5.
82. Japan, Customs and Tariff Bureau (2008). *Check Sheet for the Compliance Program*. Japan.
83. Japan, Ministry of Finance, Customs and Tariff Bureau. (2008). *Authorized Economic Operator, Challenges of Japan Customs*. Japan.
84. Jensen, M. C. (1993). The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. *the Journal of Finance*, 48(3), 831–880.
85. JURGUTIS, V. (1938). *FINANSŲ MOKSLO PAGRINDAI*. KAUNAS: ŠVIESOS SPAUSTUVĖ.
86. Kabašinskas J.; Toliatienė, I. (1997). *Auditas*. Vilnius: Amžiaus spaustuvė.
87. Kabašinskas, J.; Toliatienė, I. (1994). *Pažintis su auditu*. Vilnius: Vilties spaustuvė.
88. Kačergienė, V. (2005). Vidaus kontrolės sistemos teoriniai ir praktiniai aspektai. *Mokesčių žinios*, 39.
89. Kanapickienė, R. (2007). Įmonės vidaus kontrolė. *Mokesčių žinios*, Nr. 22 (534).
90. Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija.
91. Kanapickienė, R. (2009). *Įmonių vidaus kontrolės sistema transformacijų procese: kūrimas, raida, problemos*. Habilitacijos procedūrai teikiamų mokslo darbų apžvalga: Vilniaus universitetas.
92. Karlsson, L.; Heinesson, P. (2003). *The Stairway*. Swedish customs administration.
93. Katkus, A. (1997). *Valstybinė ekonominė kontrolė*. Vilnius: Mintis. ISBN 5417007498.
94. Kim, H.; & Fukukawa, H. (2013). Japan's Big 3 firms' response to clients' business risk: greater audit effort or higher audit fees?. *International Journal of Auditing*, 17(2), 190–212.
95. Kim, J. B.; Simunic, D. A.; Stein, M. T.; & Yi, C. H. (2011). Voluntary Audits and the Cost of Debt Capital for Privately Held Firms: Korean Evidence*. *Contemporary accounting research*, 28(2), 585–615.
96. King, A. M. (2011). *Internal control of fixed assets: a controller and auditor's guide*. John Wiley and Sons Ltd. 564 p., ISBN 978-0-470-53940-8.
97. Kinney, W. R. (2000). Information quality assurance and internal control for management decision making. McGraw-Hill Education – Europe. 500 p. ISBN-1: 9780071182874.

98. Knapp, C. A.; & Knapp, M. C. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. *Accounting, Organizations and Society*, 26(1), 25–37.
99. Komoto, T.; Taguchi, K.; Mouratidis, H.; Yoshioka, N.; & Futatsugi, K. (2011, June). A Modelling Framework to Support Internal Control. In *Secure Software Integration & Reliability Improvement Companion (SSIRI-C), 2011 5th International Conference on* (p. 187–193). IEEE.
100. Kučinskas, V.; Kučinskienė, R. (2002). *Vadybos įvadas*. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla. 138 p.
101. Lakis, V. (2002). Audito raida Lietuvoje ir sistemos kūrimo problemos. *Ekonomika*, p. 106–120.
102. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*, monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. ISBN 9789955330547.
103. Lakis, V.; Mackevičius, J.; Rakštikas, P. (1992). *Auditas*. Vilnius: Vilties spaustuvė.
104. Lee Summers, E. (1991). *Accounting information systems, second edition*. Boston: Houghton Mifflin Company.
105. Leitch, M. (2008). *Intelligent internal control and risk management: designing high-performance risk control systems*. Great Britain: Gower publishing limited. 220 p. ISBN-13:978-0-566-08799-8.
106. Leitch, M. M. (2012). *Intelligent internal control and risk management: designing high-performance risk control systems*. Gower Publishing, Ltd.
107. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas. Nr. IX-1889. *Žin.*, 2003, Nr. 123-5574.
108. Lietuvos Respublikos audito įstatymas Nr. X-1676, 2008-07-03, *Žin.*, 2008, Nr. 82-3233.
109. Lietuvos Respublikos audito įstatymo pakeitimo įstatymas. Nr. X-1676. *Žin.*, 2008, Nr. 82-3233 (2008-07-19).
110. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas Nr. IX-1946, 2003-12-23, *Žin.*, 2004, Nr. 4-47.
111. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas (LRFM). 2003. „Dėl minimalių finansų kontrolės reikalavimų patvirtinimo“. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. IK-123.
112. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo pakeitimo įstatymas. Nr. X-1633. *Žin.*, 2001, Nr. 99-3516; 2008, Nr. 79-3098.
113. Lietuvos Respublikos Konstitucija. 1992-11-02, *Žin.*, 1992, Nr. 331014.
114. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243.

115. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004-04-13, *Žin.* 2004, Nr. 63-2243.
116. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas. Nr. IX-2183, 2004-04-27 *Žin.* 2004, Nr. 73-2517.
117. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 35-1271.
118. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo pakeitimo įstatymas. Nr. I-722. *Žin.*, 2004, Nr. 4-24 (2004-01-07).
119. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas Nr. IX-650, 2001-12-13, *Žin.*, 2001, Nr. 112-4070.
120. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės pareigūnų tarnybinės etikos kodeksas. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolieriaus 2013 m. birželio 7 d. įsakymas Nr. V-116.
121. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas Nr. IX-1253, 2002-12-10 *Žin.*, 2002, Nr. 123-5540.
122. Lou, Y. I.; & Wang, M. L. (2011). Fraud risk factor of the fraud triangle assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 7(2).
123. Louwers, T. J.; Ramsay, R. J.; Sinason, D. H.; Strawser, J. R.; Thobodeau, J. C., (2011). *Auditing and Assurance Services*, 4th edition. ISBN: 978-007-813-664-1.
124. Macintosh, N. B.; Quatrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: an organizational and sociological approach*. John Wiley and Sons Ltd. 378 p. ISBN 978-0-470-71447-8.
125. Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslo centras. 837 p.
126. Mackevičius, J. (2004). Audito įrodymai – pagrindas auditoriaus nuomonei pagrįsti. *Teisė*, 52.
127. Mackevičius, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV, 410 p. ISBN 9955491477.
128. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius: TEV. ISBN 9789955879497.
129. Mackevičius, J.; Kazlauskienė, L. (2009). *The fraud tree and its investigation in audit*. *Economics*, Vol. 85. ISBN 1392-1258.
130. Mackevičius, J.; Raziūnienė, D. (2011). *Auditas: klausimai, atsakymai, testai*. Mokomoji knyga. Vilniaus universitetas.
131. Mackevičius, J.; Ragauskienė, E. (2011). *Anatomy of frauds. Types, conditions, prevention measures*. *Ekonomia*, Nr. 2(14), p. 204–213. ISSN 2080-5977.

132. Mahbub, F. (2011). *System identification of internal model control*. LAP Lambert. 84 p. ISBN-13: 9783846523520.
133. Matickienė, L. (1997). *Audito planavimas ir organizavimas*. Kaunas: Technologija.
134. Mautz, R.; Sharaf, H. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
135. Melnikas, B. (2007). Globalizacija, žiniomis grindžiama visuomenė ir e. valdžia: saugumo problemos. *Viešasis administravimas*. Nr. 3(15).
136. Merchant, K. A.; Van der Stede, W. A. (2011). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives 3th revised edition*. Prentice Hall. 832 p. ISBN-13: 9780273737612.
137. Millichamp, A. (2002). *Auditing*. Cengage Learning EMEA.
138. Millichamp, A. H. (1996). *Auditing*. London: DP Publications LTD.
139. Mohamed Sidek, Z.; Foo, J. M. (1996). Statistical sampling techniques for auditors. *Jurnal Teknologi Maklumat*, 8(2), 35–41.
140. Mohseni, A. (2014). Audit Approach to Audit Risk Management, Quantitative Determination of the Components of Audit Risk and Determine the Impact on the Components of Audit Risk in Audit Sampling. *Quantitative Determination of the Components of Audit Risk and Determine the Impact on the Components of Audit Risk in Audit Sampling (May 22, 2014)*.
141. Moller, B. (2010). *Internal control systems within the framework of the 8th EU directive*. GRIN Verlag OHG. 100 p. ISBN 978-3-640-73402-3.
142. Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos (2009). *Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo metodika*. Vilnius.
143. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2007). *Igaliojimų ekonominių operacijų vykdytojų sertifikatų išdavimo, atšaukimo ir įgaliojimų ekonominių operacijų vykdytojų statuso galiojimo sustabdymo taisyklės*. Vilnius.
144. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2010). *Asmenų, siekiančių gauti įgaliojimo ekonominių operacijų vykdytojo statusą, tikrinimo ir rezultatų įforminimo metodika*. Vilnius.
145. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2014). *Lietuvos Respublikos muitinės 2013 metų veiklos ataskaita*. Vilnius.
146. Navickas, V. (2011). *Valdymo kontrolė tarptautinėse firmose*. Kaunas: Technologija. 168 p. ISBN: 978-9955-25-762-2.
147. Needles, B.; Powers, M.; Crosson, S. (2011). *Principles of accounting, 11th edition*. Cengage Learning. 1295 p. ISBN 10: 0-538-75528-8.

148. O'Leary, C.; Iselin, E.; Sharma, D. (2006). *The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors' Evaluations of Internal Control*. Pacific Accounting Review, Vol. 18 Iss: 2, p. 69–96. DOI:10.1108/01140580610732822.
149. O'Reilly, V. M. (1998). *Montgomery's auditing* (Vol. 1). Wiley.
150. Pasaulio muitinių organizacija (2005). *Pasaulinės prekybos saugumo ir supaprastinimo sistema*. Briuselis.
151. Patrick, D. R.; Fardo, S. W. (2009). *Industrial process control systems* (2. ed.). Lodon: The Fairmont press, Inc.
152. Paukštienė, I. (2012). *Auditas*. Vadovėlis. Klaipėda: Socialinių mokslų kolegija.
153. Pečiulytė, I.; Ruževičiaus, J. (2014). *Kokybės audito tipologija ir metodologija*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, p. 8–25.
154. Pečiūra, V.; Staškevičius, J. (1998). Įmonių pajamų ciklo auditas. *Ekonomika*.
155. Pfaff, D.; Ruud, F. (2007). *Shweizer Leitfaden zum internen Kontrollsystem*. Deutch: O. Füssli. ISBN 9783280071403.
156. Pfister, A. J. (2009). *Managing organizational culture for effective internal control: From practice to theory*. Physica-Verlag Berlin Heidelberg. ISBN 978-3-7908-2340-0.
157. Pickett, K. H. S. (2007). *The internal auditing handbook*. London: Wiley and Sons.
158. Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. UK: CPI Antony Rowe. ISBN 978-0-470-51871-7.
159. Pickett, K. H. S. (2011). *The essential guide to internal auditing*. John Wiley & Sons.
160. Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. The Free Press, New York. ISBN 0-684-84146-0.
161. Power, M. (2013). The apparatus of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6), 525–543.
162. Rao, H.; & MacDonald, J. (2011). A study on audit pricing and market assessment of risk. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 15(1), 123–134.
163. Rittenberg, L.; Johnstone, K.; Gramling, A. (2011). *Auditing: A business risk approach*. Cengage Learning.
164. Robertson, Dž. (1993). *Aydit. Perv. c angl.* Moskva: KPMG, Auditorskaja firma „Kontakt“.
165. Robertson, J. C. (1993). *Auditing. 7-th ed.* Boston: BPJ.
166. Robertson, J. C. ; & Davis, F. G. (1993). *Auditing*. Irwin.

167. Robson, K.; Humphrey, Ch.; Khalifa, R.; Jones, J. (2007). American Accounting Association. *Accounting Horizons*, 15, p. 193–207.
168. Rotenstein, A.; Epstein, S.; Wilamowsky, Y. (2011). Auditing The Auditors In Medicare And Medicaid. *Journal of Business Case Studies (JBSC)*, 8(1), 67–72.
169. Ruhnke, K.; & Schmidt, M. (2014). Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*.
170. Rupeikienė, L. 2005. *Auditas*. Klaipėda: KU leidykla. 156 p. ISBN 9955-18-084-6.
171. Sakalas, A. (2000). *Pramonės įmonių vadyba*. Kaunas: Technologija. KTU. p. 24–38 ISBN 9986-13-325-4.
172. Shibano, T. (1990). Assessing audit risk from errors and irregularities. *Journal of Accounting Research*, 110–140.
173. Shim, J. K. (2011). *Internal control and fraud detection*. Global Professional Publishing Ltd. 250 p. ISBN-10: 1906403627.
174. Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice-Hall, Upper Saddle River, N J.
175. Sinha, P. K. (2008). *Management control systems – a managerial emphasis*. Excel books. 506 p. ISBN 9788174466808.
176. Spira, L. F.; Page, M. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640–661.
177. Srivastava, R. P.; & Mock, T. J. (2010). Audit risk formula with mixed evidence. In *Proceedings of the Conference on the Theory of Belief Functions* (p. 1–2).
178. Stanley, J. D. (2011). Is the audit fee disclosure a leading indicator of clients' business risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 157–179.
179. Stringer, C.; & Carey, P. (2002). Internal control re-design: an exploratory study of Australian organisations. *Accounting, Accountability & Performance*, 8(2), 61.
180. Stringer, K. W. (1979). Statistical sampling in auditing. The state of art. *Ann. Accounting Rev*, 1, 113–127.
181. Strumickas, M.; Valančienė, L. 2010. Development of modern accounting system. *Inžinierinė Ekonomika – engineering economics*. 21(4): 377–386.
182. Šetkutė, D. ir Kustienė, A. (2007). *Atsargų audito ypatumai ir problemos. Jaunųjų mokslininkų darbai* (Journal of Young Scientists). Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.

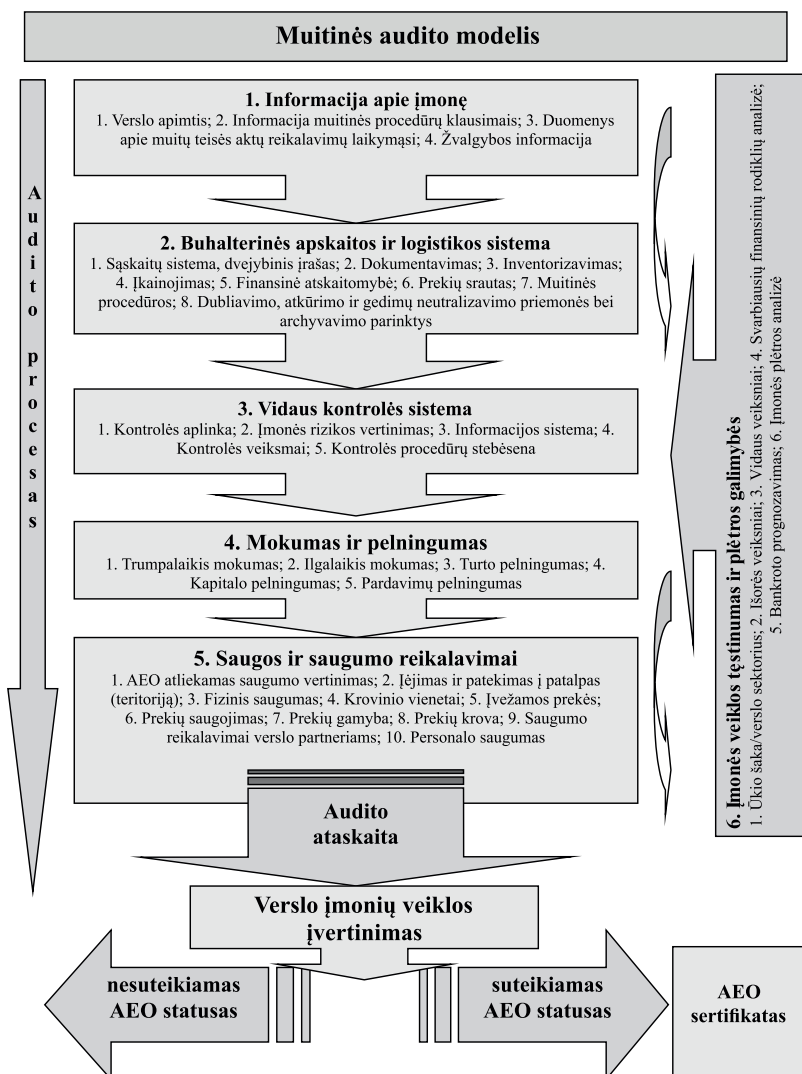
183. Taylor, D. H.; & Glezen, G. W. (1997). *Auditing: An assertions approach*. John Wiley & Sons.
184. Taylor, D.; Glezen, C. (1988). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*. New York, John Wiley & Sons.
185. Tarptautinė buhalterijų federacija (2005). *Buhalterijų profesionalų etikos kodeksas*. Vilnius: Mokslo tyros institutas.
186. *Tarptautinių žodžių žodynas* (2001). Vilnius: Alma littera.
187. The Chartered Accountants of Canada (CICA) (2001). *Integrated Risk Management Framework*. Prieiga per internetą: <http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?id=12254§ion=text#cha1>.
188. The Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) (2007). *Managing Risk to Enhance Stakeholder's Value*. Prieiga per internetą: http://www1.cimaglobal.com/cps/rde/xber/SID-0AE7C4D1-D182EF88/live/risk_management.pdf.
189. Toliatienė, I. (2002). *Vidaus kontrolės vertinimas ir audito rizika*. Mokesčių žinios, Nr. 14(268). 6 p.
190. Trennery, A. (1999). *Principles of Internal Control*. UNSW Press.
191. U. S. Department of Homeland security (2010). *C-TPAT 5 step Risk Assessment Process Guide*. C-TPAT Training Seminar material.
192. U. S. Department of Homeland security (2010). *Customs-Trade Partnership Against Terrorism*. CBP Publication No. 0191-0114.
193. Vaassen, E. H. J.; Meuwissen, R. H. G.; Schelleman, C. C. M. (2009). *Accounting Information Systems And Internal Control*. Chichester: John Wiley & Sons.
194. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba. 142 p. ISBN 9986-16-418-4.
195. Vaitkevičiūtė, V. (2002). *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: leidykla Žodynas. 562 p. ISBN 9986-465-62-1.
196. Vasiliauskas, A. (2007). *Strateginis valdymas*. Kaunas: Technologija. 383 p. ISBN 9955095946.
197. Vasses, E.; Meuwissen, R.; Schelleman, C. (2009). *Accounting information systems and internal control*. UK: John Wiley & Sons Ltd. ISBN 978-0-470-75395-8.
198. Vidaus auditorių asociacija (Vidaus auditorių instituto Lietuvos skyrius). *Tarptautiniai vidaus audito standartai*. Prieiga per internetą: www.vva.lt
199. Visuotinė lietuvių enciklopedija (2006). Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas. T. 10. ISBN 5-420-01600-1.

200. Vona, L. W. (2011). *Fraud audit: responding to the risk of fraud in core business systems*. John Wiley & Sons Ltd. 380 p. ISBN-13: 9780470647264.
201. Walsh, J. P.; & Seward, J. K. (1990). On the efficiency of internal and external corporate control mechanisms. *Academy of Management Review*, 15(3), 421–458.
202. Weirich, T. R.; Pearson, T. C.; & Churyk, N. T. (2011). *Accounting & Auditing Research: Tools & Strategies*. John Wiley and Sons.
203. Wells, J. T. (2011). *Corporate fraud handbook: prevention and detection*. John Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey. 456 p. ISBN 978-0-470-63878-1.
204. Word Press (2014). Audit risk model. <http://bytesreview.wordpress.com/2014/04/15/audit-risk-model/>
205. Адамс, Р. (1995). *Основы аудита*. Москва: Аудит. Юнити.
206. Дефниз, Ф. Л.; Дженик, Г. Р.; О’Реилли, В. М.; Хирш, М. Б. (1997). *Аудит Монтгомери*. Москва: Аудит, ЮНИТИ. 542 p.
207. Сонин, А. (2000). *Внутренний контроль и внутренний аудит –необходимость для компании*. Московский Клуб Внутренних Аудиторов. Prieiga per internetą: www.iaa-ru.divo.ru/info3.html.

PRIEDAI

1 priedas

Rekomenduojamas muitinės audito modelis verslo įmonių veiklai vertinti



2 priedas

Muitinės procedūros

Eil. Nr.	Muitinės procedūra	Procedūros aprašymas
1	2	3
1.	Išleidimas į laisvą apyvartą	<ul style="list-style-type: none"> išleidimas į laisvą apyvartą trečiųjų šalių prekėms suteikia ES prekių muitinį statusą. Tai reiškia, kad prekėms pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatyti prekių importo formulumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškais privalomais sumokėti muitais; atlikus šią muitinės procedūrą prekės ima laisvai cirkuliuoti ES muitų teritorijoje, t. y. gali būti joje paliktos visam laikui, muitinei netaikant disponavimo jomis apribojimų; įforminus išleidimo laisvai cirkuliuoti muitinės procedūrą, turi būti sumokami už prekes nustatyti importo muitai ir kiti mokesčiai (akcizai, pridėtinės vertės mokesčiai); procedūra gali būti įforminama ne tik tiesiogiai iš užsienio į ES įvežtoms prekėms, bet ir prekėms, kurios buvo gabenamos taikant muitinio tranzito procedūrą, laikomos muitinės sandėlyje, laikinai įvežtos ar laikinai įvežtos perdirbti.
2.	Tranzitas	<ul style="list-style-type: none"> taikant muitinio tranzito procedūrą muitinės prižiūrimos prekės gabenamos iš vienos muitinės įstaigos (išvykimo įstaigos) į kitą muitinės įstaigą (paskirties įstaigą); už šias prekes importo muitai ir mokesčiai nėra sumokėti, todėl jas gabenant muitinei turi būti pateikiama garantija arba sumokamas užstatas; pagal šiuo metu galiojančius teisės aktus tranzitu gabenamoms prekėms gali būti taikomos vienkartinės (galiojančios vienai procedūrai) ir bendrosios (ilgalaikės) garantijos; Lietuvos vežėjai gali naudotis tarptautine TIR tranzito sistema. TIR konvencijos Susitariančiąja šalimi Lietuvos Respublika tapo 1993 m. rugpjūčio 26 d. TIR knygelės Lietuvos Respublikoje išduoda ir už jas garantuoja Lietuvos nacionalinė vežėjų automobiliais asociacija „Linava“.
3.	Muitinis sandėliavimas	<ul style="list-style-type: none"> muitinio sandėliavimo procedūra taikoma, kai tam tikrose muitinės prižiūrimose patalpose arba aikštelėse (muitinės sandėliuose) laikomos iš užsienio įvežtos prekės, už kurias nesumokėti importo muitai ir mokesčiai; muitinio sandėliavimo procedūra priskiriama prie ekonominio poveikio turinčių muitinės procedūrų; muitinės sandėlį pageidaujantis steigti asmuo turi gauti Muitinės departamento prie Finansų ministerijos leidimą; be prekių, kurioms taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, muitinės sandėliuose taip pat gali būti laikomos prekės, skirtos laivų ir orlaivų atsargoms; visos muitinės sandėlyje laikomos prekės turi būti skaičiuojamos laikantis su muitine suderintos tvarkos. Tipinę muitinės sandėliuose laikomų prekių apskaitos tvarką yra nustatęs Muitinės departamentas;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • muitinės sandėliuose laikomoms prekėms gali būti atliekamos įprastinės tvarkymo operacijos: pakavimas, rūšiavimas, paruošimas transportuoti ir kt.; • jeigu įprastinių tvarkymo operacijų neįmanoma atlikti muitinės sandėlyje, teritorinė muitinė, kurios veiklos zonoje yra įsteigtas muitinės sandėlis, gali leisti laikinai išgabenti prekes iš muitinės sandėlio.
4.	Laikinasis įvežimas perdirbti	<ul style="list-style-type: none"> • laikinojo įvežimo perdirbti procedūra taikoma, kai Bendrijos muitų teritorijoje perdirbamos iš trečiųjų šalių įvežtos prekės, o iš jų gauti produktai, kurie vadinami kompensaciniais produktais, reeksportuojami atgal į trečiąją šalį; • taikant šią procedūrą įvežtos prekės santykinai neapmokestinamos importo muitais ir mokesčiais, o iš jų gauti ir reeksportuojami kompensaciniai produktai – eksporto muitais ir mokesčiais; • teisės aktų nustatytais atvejais vietoj laikinai įvežtų perdirbti prekių gali būti naudojamos ekvivalentiškos laisvai cirkuliuojančios prekės, vėliau jas pakeičiant iš užsienio įvežtomis prekėmis; • laikinai įvežtos perdirbti prekės arba iš jų pagaminti kompensaciniai produktai turi būti išgabenti atgal į trečiąją šalį per muitinės nustatytą reeksporto laikotarpį; • laikinojo įvežimo perdirbti procedūra gali būti taikoma tik jos vykdytojui gavus muitinės leidimą; • jeigu laikinai įvežtos perdirbti prekės ar iš jų pagaminti kompensaciniai produktai išleidžiami laisvai cirkuliuoti, už juos turi būti sumokami importo muitai ir mokesčiai (išleidžiant laisvai cirkuliuoti kompensacinius produktus apmokestinamos į jų sudėtį įeinančios iš trečiųjų šalių įvežtos žaliavos arba medžiagos).
5.	Muitinės prižiūrimas perdirbimas	<ul style="list-style-type: none"> • įforminus muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūrą ES muitų teritorijoje, leidžiama, netaikant prekybos politikos priemonių, naudoti importo muitais neapmokestintas trečiųjų šalių prekes, atliekant perdirbimo operacijas, kurios pakeičia šių prekių rūšį arba pavidalą, o atlikus šias operacijas gautus produktus išleisti į laisvą apyvartą, taikant už juos nustatytas importo muitų normas. Tokie produktai vadinami perdirbtaisiais produktais; • muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūra gali būti atliekama tik gavus muitinės leidimą, kuriame muitinė nustato procedūros taikymo sąlygas; • muitinės prižiūrimo perdirbimo procedūra gali būti taikoma, jeigu ES muitų teritorijoje atliekamos iš trečiųjų šalių įvežtų prekių, santykinai neapmokestintų importo muitais ir mokesčiais, perdirbimo operacijos, pakeičiančios prekių pobūdį arba pavidalą; • perdirbti produktai, gauti atlikus šias operacijas, gali būti išleidžiami laisvai cirkuliuoti, taikant už tuos produktus nustatytus importo muitus ir mokesčius.

1	2	3
6.	Laikinasis įvežimas	<ul style="list-style-type: none"> laikinojo įvežimo procedūra taikoma, kai trečiųjų šalių prekės (įskaitant transporto priemones) įvežamos į ES muitų teritoriją santykinai visai atleidžiant nuo importo muitų ir mokesčių mokėjimo ir netaikant ekonominio pobūdžio draudimų ir apribojimų; prekės (įskaitant transporto priemones) turi būti importuojamos turint tam tikrą tikslą ir numatomos reeksportuoti per nustatytą laikotarpį, nepakeitus jų pavidalo, išskyrus jų nusidėvėjimą dėl įprastinio naudojimo; laikinojo įvežimo procedūra gali būti taikoma šioms prekių grupėms: prekės, skirtos demonstruoti arba naudoti parodose, mugėse, susirinkimuose ar panašiuose renginiuose; profesinė įranga; prekės, įvežamos švietimo, mokslo ir kultūros tikslais; jūreivių gerovės reikmenys; keleivių asmeninio naudojimo daiktai ir prekės, įvežamos sporto tikslais; turizmo informacinė medžiaga; prekės, įvežamos naudoti pasienyje; prekės, įvežamos humanitariniais tikslais; gyvi gyvūnai; tara; konteineriai; padėklai; pavyzdžiai ir kitos komerciniais tikslais įvežamos prekės; prekės, skirtos gamybos operacijoms vykdyti; transporto priemonės ir kitos; laikinojo įvežimo procedūra atliekama tik gavus muitinės leidimą. Suteikdama leidimą, muitinė nustato laikinojo įvežimo laikotarpį; laikinojo įvežimo procedūra gali būti vykdoma naudojant ATA knygelę. ATA knygelės išduoda regioniniai prekybos, pramonės ir amatų rūmai. ATA knygelė – tai tarptautinis muitinės dokumentas, pripažįstamas kaip muitinės deklaracija, pagal kurią galima identifikuoti prekes ir kuri taip pat yra tarptautinė garantija, užtikrinanti, kad bus sumokėti importo muitai ir mokesčiai; ATA knygelės pateikimas muitinei, siekiant taikyti laikinojo įvežimo procedūrą, yra tapatus prašymo pateikimui. ATA knygelės priėmimas muitinėje yra tapatus leidimo suteikimui. ATA knygelė netaikoma komercinio ir asmeninio naudojimo transporto priemonėms.
7.	Laikinasis išvežimas perdirbti	<ul style="list-style-type: none"> laikinojo išvežimo perdirbti procedūra taikoma, kai trečiųjų šalių muitų teritorijoje perdirbamos toje teritorijoje laisvai cirkuliavusios prekės, o iš jų gauti produktai, kurie vadinami kompensaciniais produktais, reimportuojami atgal į ES muitų teritoriją; taikant šią procedūrą išvežtos prekės arba iš jų pagaminti kompensaciniai produktai reimportuojant visai ar iš dalies atleidžiami nuo importo muitų ir mokesčių. Reimportuojami kompensaciniai produktai apmokestinami iš už juos mokėtinos importo muitų ir mokesčių sumos atimant už laikinai išvežtas perdirbti žaliavas arba medžiagas mokėtiną importo muitų ir mokesčių sumą; laikiniai išvežtos perdirbti prekės arba iš jų pagaminti kompensaciniai produktai turi būti grąžinti atgal į ES per muitinės nustatytą reimporto laikotarpį; laikinojo išvežimo perdirbti procedūra gali būti taikoma tik jos vykdytojui gavus muitinės leidimą;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> • esant tam tikroms papildomoms sąlygoms ir muitinei sutikus, gali būti taikoma standartinio prekių pakeitimo sistema, kai vietoj laikinai išvežtų remontuoti (paprastai pagal garantiją) prekių gali būti importuojami pakaitos produktai.
8.	Eksportas	<ul style="list-style-type: none"> • įforminus negrąžinamojo eksporto muitinės procedūrą, prekės visam laikui išgabenamos iš ES muitų teritorijos.

3 priedas

Muitinės audito tikrinamos veiklos sritys

Eil. Nr.	Tikrinamos sritys	Tikrinami / vertinami klausimai
1	2	3
1.	BENDROJI INFORMACIJA APIE ĮMONĘ	
1.1.	Informacija apie įmonę	Pagrindiniai duomenys apie įmonę (registracijos adresas, buveinės adresas, įmonės registracijos kodas, įmonės pavadinimas, vadovas, savininkai, veiklos pobūdis ir pan.)
		Įmonės audito ataskaitos
		Įmonės sąskaitų planas, sąskaitų registrai, finansinė atskaitomybė
1.2.	Leidimai ir ataskaitos	Muitinės išduoti leidimai
		Pateiktos muitinei ataskaitos
		Nustatytų sąlygų, nurodytų išduotuose leidimuose, laikymasis
1.3.	Prekių deklaravimas ir pajamavimas	Prekių deklaravimas muitinės deklaracijose
		Prekių pajamavimas įmonės apskaitos registruose
1.4.	Vidinė kontrolė	
1.4.1.	Apskaita	Importuotų prekių vertės (muito mokesčiai, importo PVM ir pan.) detalizavimas
		Importuotų prekių muitinės vertės deklaravimas
		Sąskaitų faktūrų, gautų iš trečiųjų šalių prekių tiekėjų, pateikimas muitinio įforminimo metu
		Deklaruotos prekių muitinės vertės tikslinimai
		Išlaidų, susijusių su pirkimais už ES muitų teritorijos, deklaravimas
1.4.2.	Prekių kilmę ir preferenciją įrodantys dokumentai	Prekių kilmę įrodančių dokumentų pateikimas muitinei, jiems keliami reikalavimai
		Preferenciją pagrindžiančių dokumentų pateikimas muitinei deklaruojančioms prekes
1.4.3.	Atsargų ir gamybos apskaita	Žaliavų, tarpinių produktų ir pagamintų prekių, nurodytų muitinės išduotame leidime, identifikavimas gamybos procese
		Žaliavų, tarpinių produktų ir kompensacinių produktų, nurodytų muitinės išduotame leidime, apskaita sandėlyje

1	2	3
		Prekių apskaita sandėlyje (įmonės veiksmas apskaitant prekes, siuntų skirstymas pagal numerius, svėrimas, tikrinimas ir pan.)
		Įmonės veiksmas gamybos procese (receptūrų, technologinio proceso aprašymas, atliekų panaudojimas, nuostoliai, šalutiniai produktai)
		Įmonės veiksmas, susiję su matavimo ir gamybos įranga
1.4.3.	Prekių įsigijimas ir atsiskaitymas už prekes	Prekių pajamavimas
		Atlikti mokėjimai už prekes, tai pagrindžiantys dokumentai
1.4.4.	Bendroji informacija	Prekių, pirktų už ES muitų teritorijos ribų, tiekimo grandinės analizė (sutartis, prekių užsakymas, užsakymo patvirtinimas, sąskaita faktūra, prekių sandėliavimas, skolų tiekėjams sąskaitos, pirkėjų skolų sąskaitos, mokėjimai, įvairūs susirašinėjimai)
		Įmonėje turimų dokumentų originalų tikrinimas
		Įmonės draudimo polisiai
		Įmonės prekių transportavimo sutartys, pristatymo sąlygos
		Užsienio šalių atsakingų valstybės institucijų užklausų, pranešimų analizė
1.4.5.	Išlaidos, susijusios su prekių pirkimu	Prekių muitinę vertę sudarančios išlaidos
1.4.6.	Prekių pardavimas ir gauti apmokėjimai	Parduodamų prekių kiekiai, kainos
		Gauti apmokėjimai už importuotas prekes
2.	RIZIKOS SRITYS	
2.1.	Išleidimas į laisvą apyvartą	ES ir LR teisės aktų, susijusių su prekių importu, laikymasis
		Nustatyti reikalavimai, keliami importuojant tam tikras prekes, kurios gali kelti pavojų: <ul style="list-style-type: none"> – viešajai tvarkai ir saugumui, – žmonių ir gyvūnų gyvybei ir sveikatai, – augalų apsaugai, – nacionalinių vertybių, turinčių meninę, istorinę ar archeologinę vertę, apsaugai, – intelektinės nuosavybės teisių apsaugai.
2.1.1.	Prekių klasifikavimas	Deklaruotų prekių aprašymas
		Prekių mėginiai

1	2	3
		Prekių pavyzdžių deklaravimas
2.1.2.	Prekių kilmė	Šalys, iš kurių importuojamos prekės
		Deklaruota prekių kilmės šalis
		Importuojamų prekių išsiuntimo vieta
		Įmonės kreditoriai
2.1.3.	Prekių muitinė vertė	Deklaruota prekių faktūrinė vertė
		Tapačių prekių deklaruoja muitinė vertė
		Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Vertės deklaracija muitinio įforminimo metu
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisioniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Priimti muitinės sprendimai
		Palyginamosios prekių kainos
		Sandorio vertės nustatymo pagrindas
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.2.	Muitų preferencijos ir importo kvotos	Preferenciniai susitarimai
		Specialių nustatytų sąlygų laikymasis preferencinių muitų taikymui
		Importuotų prekių taisyklių, nurodytų importo kvotoje, atitikimas
2.2.1.	Prekių klasifikavimas	Prekių kodai
		Prekių mėginiai
		Muitinės priimti sprendimai
		Importo kvotos
		Prekių klasifikavimo pasikeitimai
2.2.2.	Prekių kilmė	Preferenciniai dokumentai
		Importuojamų prekių išsiuntimo vieta / šalis
		Prekių kilmės sertifikatai
		Preferencinių dokumentų išdavimo laikas
		Įmonės kreditoriai
2.2.3.	Prekių muitinė vertė	Atlikti mokėjimai už prekes
		Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Tapačių prekių deklaruoja muitinė vertė

1	2	3
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisioniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Vertės deklaracija muitinio įforminimo metu
		Priimti muitinės sprendimai
		Palyginamosios prekių kainos
		Sandorio vertės nustatymo pagrindas
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.3.	Prekės, kurioms taikomas galutinis vartojimas	Muito lengvatos ir ypatinga prekių paskirtis
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, panaudojimas
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, atsargų apskaita
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, gamybos apskaita
		Perdirbimo terminai
		Prekių, skirtų galutiniam vartojimui, sandėliavimas
		Muitinės išduoti leidimai
		Importo muitai ir mokesčiai
2.3.1.	Prekių klasifikavimas	Prekių kodai
		Prekių mėginiai
		Muitinės priimti sprendimai
2.3.2.	Prekių muitinė vertė	Tapačių prekių deklaruota muitinė vertė
		Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisioniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Vertės deklaracija
		Priimti muitinės sprendimai
		Palyginamosios prekių kainos
		Sandorio vertės nustatymo pagrindas
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.4.	Antidempingo ir kompensaciniai muitai	Įmonės prekių srautai po antidempingo muitų įvedimo
		Įmonės prekių atsargos

1	2	3
2.4.1.	Prekių klasifikavimas	Deklaruojamos prekės
		Prekių kodai
		Prekių mėginiai
		Muitinės priimti sprendimai
		Prekių pavyzdžių deklaravimas
2.4.2.	Prekių kilmė	Deklaruota prekių kilmės šalis
		Importuojamų prekių išsiuntimo vieta / šalis
		Įmonės kreditoriai
		Prekių kilmės sertifikatai
2.4.3.	Prekių muitinė vertė	Valiutos kursas muitinio įforminimo metu
		Tapačių prekių deklarauta muitinė vertė
		Transportavimo, draudimo, tarpininkavimo ir komisioniai mokesčiai, pakuotės ir įpakavimo išlaidos; prekės ir paslaugos, kurias teikė pirkėjas, autoriniai ir licencijų mokesčiai
		Vertės deklaracija
		Importuotų prekių kainos
		Prekių transportavimas, pristatymo sąlygos
		Prekių techniniai aprašymai
		Su prekių įsigijimu susijusios sąskaitos faktūros
		Taikomi muitinio įvertinimo metodai
2.5.	Laikinasis įvežimas perdirbti	Muitinės leidimai
		Prekių reeksportas ir terminai
		Leidime reikalaujamos informacijos pateikimas
		Prekių kodai
		Importuotų prekių sandėliavimas
		Apskaitos registrai
		Kompensaciniai produktai
		Gaminių sąrašai, receptai, išeigos
		Gamybos rezultatai
		Ekvivalentiškų prekių panaudojimas
		Prekių paskirtis ir kokybė
		Antriniai / likutiniai produktai
		Atsiskaitymai už prekes
		Prekių gavėjai

1	2	3
		Prekių kilmės sertifikatai
		Teikiamos ataskaitos muitinei
		Atsargų sandėliavimas
		Prekių išleidimas į laisvą apyvartą
2.6.	Laikinis išvežimas perdirbti	Sutartys, užsakymų patvirtinimai
		Atlikti mokėjimai
		Pagamintų prekių vertė
		Deklaruota eksportuotų prekių vertė
		Perdirbimo terminai
		Deklaruoti eksportuotų ir reimportuotų prekių kodai
		Reimportuotų prekių kiekiai
2.7.	Laikinis įvežimas	Prekių reeksportas
		Muitinės išduoti leidimai
		Reeksporto terminai
		Prekių panaudojimo tikslas
		Sutartys, užsakymų patvirtinimai
		Atlikti mokėjimai
2.8.	Muitinis sandėliavimas	Sandėlio apskaitos registrai
		Apskaita atskiroms prekių siuntoms
		Sandėlio atsargos
		Muitinio sandėliavimo procedūros užbaigimas
		Prekių sandėliavimo sąlygos
		Perdirbamos prekės

Daujotaitė D., Giriūnas L., Giriūnienė G., Miškinis A., Adomavičiūtė D., Vienauskienė D.

Fi217 FINANSŲ KONTROLĖ IR AUDITAS: TEORIJA IR PRAKTIKA. Vadovėlis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2015, 383 p.

Bibliogr.: 358–370 p.

ISBN 978-9955-19-731-7 (spausdinta versija)

ISBN 978-9955-19-730-0 (elektroninė versija)

Viena iš esminių sėkmingos veiklos priedaidų yra disponavimas patikima informacija apie įmonių finansinę būklę, veiklos rezultatus, pinigų srautus, siekiant objektyviai įvertinti jų vietą rinkoje ir konkurencines galimybes. Tokią informaciją suteikia įmonių parengtos metinės finansinės ataskaitos. Tačiau ne visada finansinės ataskaitos būna teisingos ir tenkina vidaus ir išorės vartotojų poreikius. Todėl vis didesnė reikšmė teikiama įvairių rūšių kontrolei ir auditui. Auditoriai, atlikdami auditą, objektyviai įvertina įmonių finansinę padėtį ir patvirtina įmonių finansinės būklės teisingumą, šitaip mažindami informacijos iškraipymo riziką.

Vadovėlyje nagrinėjama finansų kontrolės ir audito samprata, reikšmė, tikslai, reglamentavimo aspektai, audito įrodymų turinys, jų rinkimo būdai ir procedūros, audito planavimo ypatumai, duomenų atrankos ir analizės, vidaus kontrolės ir rizikos vertinimo metodai, dokumentavimo, auditoriaus išvados ir ataskaitos rašymo subtilybės, finansinių ataskaitų pagrindinių elementų praktiniai audito aspektai, apimantys ilgalaikio ir trumpalaikio turto, mokėtinų sumų ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų, nuosavo kapitalo apskaitos sritis.

Vadovėlis skiriamas Mykolo Romerio universiteto finansų valdymo, veiklos audito ir viešojo sektoriaus ekonomikos magistrantūros studijų programų studentams, kitų studijų programų studentams, taip pat auditoriams ir auditorių padėjėjams, vidaus auditoriams bei visiems, besidominantiems šia mokslo ir praktikos sritimi.

UDK 336.1/5(075.8)

Dalia Daujotaitė, Lukas Giriūnas, Gintarė Giriūnienė, Algirdas Miškinis,
Danutė Adomavičiūtė, Dalia Vinauskienė

FINANSŲ KONTROLĖ IR AUDITAS: TEORIJA IR PRAKTIKA

Vadovėlis

Redagavo Stasė Simutytė

Maketavo Aušrinė Ilekytė

SL 585. 2015 06 20. 19,3 leidyb. apsk. l.

Tiražas 200 egz. Užsakymas 25 408.

Mykolo Romerio universitetas,

Ateities g. 20, Vilnius

Puslapis internete www.mruni.eu

El. paštas leidyba@mruni.eu

Parengė spaudai UAB „Baltijos kopija“,

Kareivių g. 13b, Vilnius

Puslapis internete www.kopija.lt

El. paštas info@kopija.lt

Spausdino UAB „Vitae Litera“,

Savanorių pr. 137, Kaunas, LT-44146

Puslapis internete www.bpg.lt

El. paštas info@bpg.lt